

УДК 657.01, 657.22

Н.В. Шарапова, Ш.И. Бамба

Уральский государственный экономический университет, г. Екатеринбург,
email: cbamba017@gmail.com

ПОРЯДОК УЧЕТА АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ В СООТВЕТСТВИИ С РОССИЙСКИМИ СТАНДАРТАМИ И МСФО 16 «АРЕНДА»

Ключевые слова: финансовая аренда, операционная аренда, аренда, лизинг, МСФО 16, IFRS 16, ФСБУ 25, ФСБУ 25/2018, порядок отражения арендных операций по российским правилам, сравнительный анализ МФСО 16 – ФСБУ 25/2018.

В данной статье рассматривается вопрос о порядке учета лизинговых операций согласно международным стандартам финансовой отчетности «IAS 16 – аренда» и российским правилам. Особое место выделяется фактическому отражению арендных операций у арендатора и у арендодателя до и после вступления в силу нормативного правового акта ФСБУ 25/2018 «Учет аренды», который приближает порядок учета арендных операций в российской федерации к МСФО 16, согласно которому содержание (в том числе экономическая сущность) арендных операций главенствует над формами договоров.

N.V. Sharapova, Sh.I. Bamba

Ural State university of economics, Yekaterinbourg, email: cbamba017@gmail.com

RECORDING PROCEDURE FOR LEASE OPERATIONS IN ACCORDANCE WITH RUSSIAN STANDARDS AND IFRS 16 “LEASE”

Keywords: financial lease, operating lease, lease, leasing, IFRS 16, IFRS 16, FSBU 25, FSBU 25/2018, the procedure for recording lease transactions under Russian rules, a comparative analysis of IFRS 16 – FSBU 25/2018.

This article discusses the issue of accounting for leasing operations in accordance with international financial reporting standards “IAS 16 – lease” and Russian rules. A special place is given to the actual recording of lease transactions with the lessee and the lessor before and after the entry into force of the regulatory legal act FSBU 25/2018 “Lease Accounting”, which brings the accounting procedure for lease transactions in the Russian Federation closer to IFRS 16, according to which the content (including economic essence) of lease operations dominates over the forms of contracts.

Подробного рода исследования в последние десять лет пользуются большим спросом в связи с тем, что позволяют определить уровень развития экономики страны и её стадию в процессе интеграции мировой экономики. В сфере бухучета сравнение местных нормативных правовых актов, регулирующих хозяйственные операции с нормами международной практики, остается наилучшим способом введения корректировки в существующих порядках ведения учета и составления отчетности. В рамках нашего исследования, сравнение проводится между российскими стандартами об отражении арендных операций и международным стандартом финансовой отчетности № 16 «Аренда». При этом особая роль выделена сравнению порядка учета до и после введения к применению в обязательном порядке стандарта ФСБУ 25 и практического учета арендных

операций по МСФО 16 и российских стандартов (старых и новых).

Цель исследования

Целью данной работы является исследование теоретических аспектов отражения арендных отношений, раскрывая при этом экономическую природу и сущность аренды, сравнение алгоритмов отражения арендных операций по российскому и международному стандартам.

Для достижения данной цели в ходе исследования решены следующие задачи, определяющие структуру и логику работы:

1) анализ основных пунктов нормативных правовых актов (далее НПА) об отражении арендных отношений в России и в международной практике с целью формирования четкого понятия «Лизинг»;

2) оценка классификации арендных соглашений в международной и отечественной практике учета;

3) анализ практического Кейса по учету и отражению операций, вытекающих из лизингового договора с целью выявления основных различий учета аренды в отечественной системе бухгалтерского учета и в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности на основе сравнительного анализа;

4) отражено мнение о состоянии правил учета лизинговых операции согласно Российским правилам.

**Порядок учета активов
и обязательств, вытекающих
от договора финансовой аренды
по Российским и стандартам
МСФО 16**

Согласно МСФО 16 арендованный объект отражает в «Отчёт о финансовом положении», аналог «Баланс» исключительно у арендатора, когда в российской практике, объект учитывается согласно закону о лизинге у арендатора или у арендодателя. В соответствии с приказом Минфина № 15, учёт объекта лизинга осуществляется через специальные счета 01 – Основные средства, субсчёт «арендованное оборудование», либо на забалансовом счёте 001 «Арендованные основные средства», в случае если объект остается в балансе арендодателя – на счета 03 «доходные вложения в материальные ценности» [6].

В соответствии с упомянутым выше в случае если объект аренды учитывается у арендодателя, на сумму объекта дебетуется счёт 01 – Основные средства, субсчёт «арендованное оборудование», далее – обязательства по данному договору следует отражать как кредиторскую задолженность на счёте 76 – «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами», субсчёт 5 – «Арендные обязательства» и по мере использования оборудования, уменьшать данную задолженность. Получивший объект аренды (Арендатор), при переходе на ФСБУ 25/2018 (за 2022 год), ведёт учёт аренды всегда одинаково, не разделяя её на операционную и финансовую. В дебете активного счёта организация отражает не само имущество: помещение, оборудование, автомобиль, – а право

пользования активом (ППА – Объект аренды), на которое будет начисляться амортизация. В кредите пассивного счёта указывается обязательство по аренде, которое по мере погашения будет оцениваться исходя из фактических затрат. Как и в случае с собственными активами, кроме стандартных транспортных расходов и стоимости установки, к ним относятся оценочные обязательства по будущему демонтажу [3].

Если арендатор применяет упрощённые методы учёта (метод учёта для индивидуальных предпринимателей и субъект малого предпринимательства), то за основу оценки можно брать их первоначальную сумму, а затраты на будущий демонтаж будут признаваться по факту – в период осуществления демонтажа.

Предстоящие платежи по обязательствам нужно будет дисконтировать независимо от срока аренды. И в этом ещё одна сложность: организация должна сама изучить рынок и определить ставку дисконта. Арендаторы на упрощённом учёте могут не дисконтировать платежи.

Если аренда длительная, размер платежей и процентные ставки могут меняться – придётся корректировать сумму активов и обязательств.

Новый стандарт также предусматривает факт того, что арендатор может отказаться от бухучёта аренды по ФСБУ 25/2018 и отражать в текущих расходах лишь арендные платежи без ППА и обязательства по аренде. Это право есть в трёх случаях [2, п. 11]:

- срок аренды не больше 12 месяцев с даты передачи объекта аренды;
- рыночная стоимость объекта аренды без учёта износа не больше 300 тыс. рублей, а актив можно использовать независимо от других активов;
- организация имеет право применять упрощённый бухучёт [1].

С другой стороны, если объект учитывается у арендодателя, он должен отражать сумму переданного объекта в составе дебиторской задолженности через счета 76 – «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами», субсчёт 5 – «Арендные обязательства» или уменьшаться в соответствии с осуществлением платежей по данному договору. Следует также отметить, что

при таких условиях, то есть при учёте у арендодателя, объект должен изначально быть списан с баланса, а Сумма задолженности по лизинговым платежам, согласно договору лизинга, отражается по дебету счета 76 – «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами», субсчёт «Задолженность по лизинговым платежам». При разнице между общей суммой лизинговых платежей, согласно договору лизинга и стоимостью лизингового имущества отражается по кредиту счета 98 – «Доходы будущих периодов».

С утверждением стандарта ФСБУ 25/2018 установлено, что арендодатель должен разделять аренду на финансовую и операционную – от этого зависит учёт (проводки). Следовательно, арендодатель должен классифицировать договор аренды как финансовый, если из договора вытекают следующие условия:

- права собственности на объект аренды переходит от арендодателя к арендатору;
- срок аренды сопоставим со сроком полезного использования объекта;
- на дату заключения договора приведённая стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;
- без существенных изменений предмет аренды может использовать только арендатор.

Для учёта финансовой аренды вводится новый вид актива – «инвестиции в аренду». Доходы признают в виде процентных начислений по этой инвестиции. Для операционной аренды сохраняются прежние правила учёта периодических поступлений.

При упрощённом бухучёте можно показывать любую аренду как операционную и отражать только периодические платежи от арендатора. Исключение составляют договоры с правом выкупа предмета аренды или последующей субаренды [3, п. 11, 12].

Согласно стандарту МСФО 16, в начале срока аренды актива (арендованный объект) и обязательство (обязательство по аренде) признаются в бухгалтерском балансе арендатора равными суммами. При этом актив приходится на баланс арендатора в корреспонденции со счётом обязательств либо

по справедливой стоимости арендуемого имущества, либо по дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, если она ниже справедливой стоимости [2, п. B54].

После первоначального признания арендные платежи делятся на сумму погашения основного долга (чистой инвестиции в лизинг) и процентного дохода, начисленного за период, который признается в качестве процентного дохода в отчёте о прибылях и убытках, тем самым отражая экономическую суть операции финансирования приобретения предмета лизинга.

Практический кейс по учету и отражению в финансовой отчетности в соответствии с МСФО 16 «Аренда»

В рамках обычной экономической деятельности был заключен договор № БВ764 от 05.06.2020 между компаниями АО «Дельта» и ООО «Фармант». Согласно договора передается во владение и пользование нежилое помещение 1349,9 кв.м под офис. Договор заключен на 5 лет и процентная ставка 7,35% (Средневзвешенные процентные ставки по кредитам, предоставленные кредитными организациями нефинансовым организациям в рублях для договоров свыше 3 лет). Согласно Пункту 6.1.2 договора, ежемесячная плата составляет 2 992 278,33 рублей (Два миллиона девятьсот две тысячи двести семьдесят восемь рублей) 33 копейки, включая НДС 20 %. Срок аренды составляет 5 лет.

В общем порядок учёта арендной операции учета по МСФО 16 представляет с собой корректировки. Алгоритм данных расчетов по мнению автора представлен ниже:

1. Согласно условиям договора, необходимо распределить расходы, которые должны быть понесены вовремя действия договора по месяцам таким образом, чтобы сумма всех будущих платежей была равна первоначальной стоимости объекта по договору (см. приложение 1).

2. Далее необходимо дисконтировать сумму платежей с целью включения фактора «будущая стоимость денег» в расчете. Например, платежи с учетом процентной ставки в 05.09.2020 г. рассчитываются следующим образом:

Сумма платежей/(1+Ставка/12) ^
номер месяца (1)
то есть:

2992,27833 тыс. руб./
(1+7,35%)^2= 2463,664 тыс. руб.

3. Следующий шаг является определением стоимости объекта с учетом дисконта на начало периода, то есть на 05.06.2020 г. путем суммирования дисконтированных платежей каждого месяца.

4. Далее определяем процент к оплате на начало периода, (проценты будут отражаться в отчете о финансовых результатах) путем умножения долга на начало месяца (дисконтирование стоимости объекта) на ставку по договору:

132,853 тыс. руб.*7,35 %=804.

5. Затем определяем сумму на конец месяца (и на начало следующего) формулой:

Пункт 3 Алгоритма + % текущего месяца – платежи этого месяца (за вычетом НДС)

6. Затем повторяем упражнения, например, сумма на конец первого месяца становится суммой на начало следующего, от этой суммы рассчитаем % аналогично как пункту 4 и уменьшаем на платежи в этом месяце и получаем сумму на конец данного месяца (начало следующего) и т.д.

7. После выполнения всех расчетов, определяем суммы статей ниже отчетности простыми расчетами на отчетной дате

- Актив – Сумма дисконтирования на начало срока договора, то есть из пункта 3 (132,853 тыс. руб.);

- Долгосрочное обязательство (на 31.12.2021) – дисконтированный долг на конец 05.12.2021 – минус краткосрочные обязательства;

- Краткосрочное обязательство (на 31.12.2021) – дисконтированный долг на конец 06.12.2021 минус дисконтированный долг на конец 06.12.2022 = 100,642-75,084=25,558;

- В отличие от РСБУ, начисленная амортизация за период считается сразу, а не со следующего месяца после принятия к учету. То есть срок использования равен 5 лет или 60 месяцев. Следовательно, амортизация за период равна:

Актив*12/60=26,570 тыс. руб.

- Накопленная амортизация на 31.12.2021 = амортизация за период + Актив*6/12 = 39,673

- % расходы за 12 мес. 2021 (Отражаются в КЗ по процентам) = Активы – долгосрочные – краткосрочные – амортизация за период = 5,640

После расчета корректировок необходимо отражать их в отчетности и проверять баланс.

После расчета риск точности учета и отражения активов и обязательств по договору минимальный. Вместе с этим полностью раскрыть стоимость объекта на определенный период, объем задолженности в долгосрочной и краткосрочной перспективе. Что касается статей отчета о финансовых результатах, в составе себестоимости, то заходят амортизация за период, то есть 26,570 тыс. руб. и проценты к ежемесячным платежам и в зависимости от основной деятельности арендатора, формируют либо себестоимость (производственные организации) либо коммерческие расходы (для торговых организаций), либо в составе административных расходов, если имущество было использовано в качестве офисного помещения или для размещения филиала.

Практический кейс по учету и отражению в финансовой отчетности в соответствии российским стандартам

В соответствии с рассмотренным примером, до отчетного периода 2022 года, отражение арендных операций проводится согласно федеральному закону 164 «О финансовой аренде». Автор на основании условий договора № БВ764 от 05.06.2020 между компаниями АО «Дельта» и ООО «Фармант», составлял расшифровку операций и их бухгалтерский учет на уровне отчетности арендатора и арендодателя. За период до 2022 года отражение операций, вытекающих из договора, у арендатора представлены ниже, см. табл. 2.

С стороны арендодателя учет достаточно простой, так как отражается в общем признании выручки от выдачи имущества в лизинг. Первый шаг учета в данном случае является отражением баланса переданного имущества, используя забалансовый счет 001 в дебет.

Таблица 1

Предварительный МСФО баланс после расчета корректировки МСФО 16

Отчет о фин. положении на 31.12.2021	Корректировки	IFRS (МСФО)
Актив		
Имущество в аренде	132,853	132,853
Амортизации имущества в аренде	-39,673	-39,673
Итого активов	93,179	93,179
Пассивы		
Долгосрочная кредиторская задолженность	75084	75084
Краткосрочная кредиторская задолженность	18,095	18,095
Итого пассивов	93,179	93,179

Таблица 2

Проводки по учету и отражению лизинговых операции у арендатора

Операция	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.
Принят к учету объект лизинга	08 «Вложения во внеоборотные активы»	76, субсчет «Арендные обязательства»	138 тыс. руб.
Имущество принимается к учету в составе ОС	01 «Основные средства», субсчет «Имущество в лизинге»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	138 тыс. руб.
Ежемесячно компания проводит проводки по признанию расходов от использования имущества в аренду, отражению амортизации, выплатам арендной платы за период и уменьшению задолженности по арендной плате			
Начисление ежемесячной амортизации	26 «Общехозяйственные расходы»	02 «Амортизация основных средств», субсчет «Имущество в лизинге»	11,5
Признание в составе расходов, арендные платежи	26 «Общехозяйственные расходы»	76, субсчет «Задолженность по выкупу имущества»	2992,27
Оплачена арендная плата	76, субсчет «Арендные обязательства»	51 «Расчетный счет в банке»	2992,27
Зачет арендной платы и уменьшения кредиторской задолженности	76, субсчет «Арендные обязательства»	76, субсчет «Арендные обязательства»	2992,27

Таблица 3

Проводки по учету и отражению лизинговых операции у арендодателя

Операция	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.
Имущество поставлено на учет	001 «Арендованные основные средства»		138 тыс. руб.
Ежемесячно необходимо проводить проводки по признанию выручки от предоставления оборудования в аренду, отражению амортизации и прочие расходы, связанные с данным объектом.			
Признание выручки	62 «Расчет с покупателями»	90.1 «Выручка»	2992,27833
Амортизация имущества	Счет 26 «Общехозяйственные расходы»	02, субсчет «Имущество в лизинге»	11,5
Поступление арендной платы	51 «Расчетный счет в банке»	62 «Расчет с покупателями»	2992,27833
Зачет арендной платы и уменьшения дебиторской задолженности	62 «Расчет с покупателями»	62 «Расчет с покупателями»	2992,27833

Таблица 4

Проводки по учету и отражения лизинговых операции у арендатора в ретроспективном порядке

Начисление ежемесячная амортизация	26 «Общехозяйственные расходы»	02 «Амортизация основных средств», субсчет «Имущество в лизинге»	11,5
Признание в составе расходов, арендные платежи	26 «Общехозяйственные расходы»	76, субсчет «Задолженность по выкупу имущества»	2992,27
Оплачена арендная плата	76, субсчет «Арендные обязательства»	51 «Расчетный счет в банке»	2992,27
Зачет арендной платы и уменьшения кредиторской задолженности	76 субсчет «Арендные обязательства»	76, субсчет «Арендные обязательства»	2992,27
Отражение право пользования активом	01 «Основные средства»	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	150,000
Отражение обязательство по аренде	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	76 субсчет «Арендные обязательства»	110,223

Данные проводки, по мнению автора, довольно простые. Тем не менее, кажется, что они не полностью отражают суть операции и что не все условия договора взяты к учету. Вместе с этим добавляется сложность распределения кредиторской задолженности. Если рассматривать учет у арендодателя с момента заключения договора и подписания Акта о передаче имущества, формируется долгосрочная дебиторская задолженность в размере справедливой стоимости выданного

имущества, которая будет уменьшаться по мере начисления выручки от сдачи данного имущества. В случае если учет ведется у арендатора, вместо дебиторской формируется кредиторская долгосрочная, которая будет уменьшаться ежемесячно по мере по начисления расходов в связи с использованием имущества.

С 2022 компании должны переходить на учет арендных договоров по правилам ФСБУ 25. Рекомендации Минфина допускают использование ретроспек-

тивного или упрощенного метода перехода на ФСБУ 25/2018. Ретроспективный метод предполагает, что «на дату начала применения Стандарта балансовая стоимость всех активов и обязательств, затрагиваемых положениями Стандарта, корректируется (с учетом признания новых объектов и списания ранее признанных объектов) до той стоимости, которая должна была бы сформироваться в бухгалтерском учете на указанную дату, если бы Стандарт применялся всегда. Итоговая разница относится на нераспределенную прибыль». Упрощенный порядок для арендатора означает, что признается «единовременно на дату начала применения Стандарта право пользования активом и обязательство по аренде. При этом право пользования активом принимается равным его справедливой стоимости, а обязательство по аренде – приведенной стоимости остающихся не уплаченными арендных платежей».

Если по упрощенному порядку ничего не меняется, с одной стороны, арендатор, который ведёт текущий учёт, отражает в обычном бухучёте право пользования активом и обязательства по аренде. В упрощённом бухучёте – только периодические арендные платежи. Вместе с этим, с начала применения ФСБУ 25/2018 арендатор в упрощённом учёте не дисконтирует будущие платежи и не пересматривает отчётность за прошлые годы. В обычном бухучёте возможны два варианта:

1. Арендатор делает ретроспективный пересчёт данных учёта по договорам, которые истекают после окончания года, в котором начато применение ФСБУ 25/2018 (обычно – 31 декабря 2022 года).

2. Арендатор отражает право пользования активом и обязательства по аренде на конец года, предшествующего переходу на применение ФСБУ 25/2018.

С другой стороны, в учёте арендодатель любую аренду отражает как операционную и ведёт учёт только периодических поступлений.

В обычном бухучёте арендодатель делит аренду на финансовую и операционную. При финансовой аренде в активе отражает инвестиции в аренду, а доход отражает как процент от инвестиций. При операционной аренде ведёт учёт периодических поступлений.

Используя условия кейса между компаниями «Дельта» и «Фармант», на 31 декабря 2021 года (конец года, предшествующего году начала применения ФСБУ 25/2018 компанией «Дельта») арендатор сможет отразить в учёте право пользования активом, взяв за оценку справедливую стоимость объекта. Обязательство по аренде рассчитается по стоимости оставшихся дисконтированных платежей. Возникшая разница будет отнесена на счёт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Также на счёт 84 будет отнесено и ОНО (ОНА), определённое по состоянию на ту же дату. Мы изучали рынок недвижимости в РФ на конец 2021 года и можем судить о том, что справедливая стоимость аналогичного объектам составляет 150 млн. руб. То есть по итогам проведенного нами расчета, операции по аренде за 2021, будут содержать предпосылки о переходе к ФСБУ 25.

Выводы

Анализируя кейс по отражению арендных операций путем сравнения алгоритмов учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности и российскими, в частности ФСБУ 25/2018 который обязует, начиная с 2022 года, организации отражать операции вытекающие из договора аренды по новому правилу, в основе которого лежит экономическое содержание арендного договора вместо его формы.

Следовательно, использованный нами сравнительный подход, позволил выразить мнение о достоверности (правильности) учета аренды до и после ФСБУ 25 по отношению к МСФО 16. По мнению автора, достигнутый результат анализа заключается в том, что в ходе анализа, автор выделял то, что конкретно изменяется в алгоритме учета лизинговых операций в РФ после введения в оборот закона о бухгалтерском учете ФСБУ 25, при этом особое место выделено «приближению» закона о лизинге к международным нормам по учету арендных операций и возможных способах перехода к ФСБУ 25.

Таким образом, в свете того, что предшествует, автор делает вывод о том, что цель исследования достигнута.

Библиографический список

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) // Собрание законодательства РФ. 2021. № 11. С. 445.
2. Международные стандарты финансовой отчетности №16 от 16.06.2021: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2013. 1011 с.
3. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды. Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/ (дата обращения 15.05.2022).
4. Информационное сообщение Минфина РФ от 25.01.2019 № ИС-учёт-15.
5. О финансовой аренде (лизинге) [текст]: Федеральный закон от 29.10.1998 № 164-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2021. № 11. С. 445.
6. Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга. Приказ Минфина России от 17.02.1997 № 15. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13998/ (дата обращения 15.05.2022).