

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-42-51
УДК 657.1(045)
JEL M40, M41

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный анализ основных положений

В.С. Плотников^а, О.В. Плотникова^б

Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0001-7214-1847>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-2384-6418>

АННОТАЦИЯ

В статье рассматривается объект учета, который является предметом дискуссий профессиональных бухгалтеров на протяжении более чем 100 лет. Методологический каркас исследования построен на сравнительной характеристике положений МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и включает новую институциональную теорию, концептуальные основы представления финансовых отчетов. Методика исследования предусматривает реклассификацию статей баланса, что позволяет обеспечить существенную структурность информации относительно отражения объектов аренды. Проведенное исследование выявило следующие отличия стандартов: российский ФСБУ 25/2018 необоснованно вводит в систему учета финансовой аренды учет операций по лизинговой сделке; недостаточно убедительно и без должных доказательств осязаются вопросы идентификации объектов учета финансовой аренды. Перспективное направление учетного обеспечения финансовой аренды заключается в возможности отражения переданного арендатором имущества как элемента стоимости финансового капитала, одновременно долгосрочные обязательства арендатора должны признаваться в качестве существующих обязательств. Практическая значимость исследования определена возможностью снижения уровня задолженности в балансе сторон арендной сделки.

Ключевые слова: аренда; учет аренды; учет обязательств по аренде; активы в форме права пользования

Для цитирования: Плотников В.С., Плотникова О.В. ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный анализ основных положений. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(6):42-51. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-42-51

ORIGINAL PAPER

FSBU 25/2018 “Accounting for Leases” and IFRS 16 “Leases”: A Comparative Analysis of Key Provisions

V.S. Plotnikov^а, O.V. Plotnikova^б

^{а, б} Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0001-7214-1847>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-2384-6418>

ABSTRACT

The article is devoted to the problem of accounting reflection of rental relations, which has been the subject of discussion by professional accountants for more than 100 years. At present, more standards are devoted to this problem in world practice than to other accounting objects. Nevertheless, a number of issues remain unresolved. The methodological framework of the study is based on a comparative description of the provisions of IFRS 16 “Leases” and FSBU 25/2018 “Accounting for Leases” and includes a new institutional theory, Conceptual framework for the presentation of financial statements. The research methodology provides for the reclassification of balance sheet items, which allows for significant structural information regarding the reflection of rental objects. The analysis revealed the following differences in standards: the Russian FSBU 25/2018 unreasonably introduces accounting for leasing transactions into the financial lease accounting system; insufficiently convincingly and without proper evidence the issues of identification of financial lease accounting objects are covered. The

prospective direction of accounting for financial leases is the possibility of reflecting the property transferred by the lessee as an element of the cost of financial capital, at the same time, the tenant's long-term obligations should be recognized as existing obligations. The practical significance of the study is determined by the possibility of reducing the level of debt in the balance of the parties to the lease transaction.

Keywords: rent; rental accounting; accounting for lease obligations; right-of-use assets

For citation: Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. FSBU 25/2018 "Accounting for leases" and IFRS 16 "Leases": A comparative analysis of key provisions. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(6):42-51. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-42-51

ВВЕДЕНИЕ

Концептуальные основы представления финансовых отчетов (далее — Концептуальные основы), не являясь Стандартом, оказывают значительное влияние на разработку отдельных стандартов финансовой отчетности и способствуют достижению достоверности и прозрачности за счет сопоставимости финансовой информации на международном уровне. В данной ситуации представляет интерес сравнительный анализ положений, содержащихся в МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» с целью соответствия принципам представления финансовой отчетности. Тем более, новые Концептуальные основы вводят следующие экономические категории: право как актив, право использования актива, контроль над активом и т.п., имеющие непосредственное отношение к арендным отношениям. Заметим, что в последние тридцать лет в связи с ростом международных экономических отношений интерес к сравнительному учету возрастает [1, с. 542].

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Финансовая аренда является объектом дискуссий ученых и профессиональных бухгалтеров, в том числе в части осмысления данного экономического явления, в работах Г. И. Алексеевой [2], А. П. Кияевой, Д. С. Костиной [3], В. В. Ковалева [4, 5], Л. А. Мельниковой [6], И. В. Панина [7], З. З. Сафиной, Г. М. Шаймардановой [8], О. Н. Харченко, Т. С. Тихонович [9] и др., а вопросу учетного отражения арендных отношений посвящено, пожалуй, больше стандартов, чем другим объектам учета.

В основе исследования учета операций по аренде, связанных с экономическими отношениями, возникающими между субъектами рынка, лежит осмысление относительного права собст-

венности, являющегося результатом свободно заключаемых контрактов.

Существуют различия в терминологии и категориях, используемых при осмыслении арендных отношений в общем праве и гражданском праве, имеющих отношение к бухгалтерскому учету аренды, поскольку «относительные права собственности могут быть результатом либо свободно заключаемых контрактов, либо судебных решений... В рамках общего права в случаях о подобных вещах юристы говорят, как об обеспечительном интересе в имуществе, тогда как в гражданском праве такие права являются частью обязательственного права, которое в отличие от общего права включает в себя аренду земли и других материальных объектов» [10, с. 107–108].

Относительные права собственности — это общеэкономическая категория, мало используемая в учетной практике. Как альтернатива им в сфере бухгалтерского учета используется термин «контроль над используемым активом».

По существу, экономический смысл этих категорий одинаков, но для экономического осмысления позиций различных авторов и соответствующих законодательных норм в трактовке прав собственности следует обратить внимание на различия их точек зрения. Так, Я. В. Соколов с соавторами отмечают, что «аренда — это основанное на договоре возмездное временное владение или пользование имуществом, которое не теряет своих свойств в процессе его использования (непотребляемые вещи)» [11, с. 89]. Главное в этом определении — временное использование переданного в аренду имущества на возмездной основе.

Более полную трактовку арендных отношений приводят Э. С. Хендриксен и М. Ф. Ван Бреда: «Предприятия нередко арендуют здания и оборудование на непродолжительный срок (от 1 дня до года и более). В этих случаях арендодатель берет на себя затраты по ремонту основных средств

и оплате текущих расходов, например по налогам и страхованию имущества, которые носят название расходы по осуществлению аренды» [12, с. 376]. Развивая эту трактовку, авторы подчеркивают, что «в более широком смысле аренда дает арендатору право на использование имущества без представления прав на само имущество. Здесь аренда чем-то схожа с нематериальным активом.

Права на арендованные здания и оборудование предполагают сочетание права арендатора использовать имущество в течение срока аренды с обязательством оплатить определенную сумму в форме периодических платежей. Таким образом, арендатор получает немонетарный актив в форме права на доходы от использования зданий и оборудования, а у арендодателя, даже если он владеет долей имущества, возникает дебиторская задолженность, т.е. право на определенное количество денежных средств, которые будут поступать в течение срока действия договора аренды. Однако права арендатора и дебиторская задолженность отличаются от тех, которые возникают вследствие обычных операций купли-продажи» [12, с. 379].

Признание договорных обязательств в момент заключения договора позволит отразить в учете весь объем обязательств, требующих своего исполнения на весь срок аренды, так как «условия договора создают права и обязанности для организации, являющейся стороной по этому договору. Чтобы обеспечить правдивое представление таких прав и обязанностей, в финансовой отчетности отражается их сущность. Обязанность является необходимостью или ответственностью, избежать которых организация не имеет практической возможности»¹.

К этому можно добавить еще один компонент арендных отношений — контрактные обязательства к исполнению. «Предполагаемая модель учета по приведенной стоимости арендных платежей органично сочетается с моделью учета по первоначальной стоимости объектов аренды. При этом уточняется, что по договорам финансовой аренды основные риски и выгоды от использования переданного в аренду актива передаются арендатору. В соответствии с этим определена основанная гипотеза о том, что актив на срок

его аренды передается в форме права пользования» [13].

ИДЕНТИФИКАЦИЯ ОБЪЕКТОВ АРЕНДНЫХ ОТНОШЕНИЙ

Договор аренды, для его признания в качестве такового, должен удовлетворять следующим двум критериям:

- выполнение договора зависит от идентифицируемого актива;
- договор передает право контролировать использование идентифицируемого актива.

В ГК РФ договор аренды трактуется следующим образом: «Договор аренды входит в группу договоров, регулирующих отношения по передаче имущества во временное пользование. В отличие от договоров по передаче имущества в собственность, договор аренды не влечет смены титула собственника, а следовательно, в экономическом смысле он оформляет такие отношения товарообмена, при которых товаром является не вещь, а право пользования ею»².

Аналогичный подход просматривается и в положениях МСФО (IFRS) 16: «В момент заключения договора организация должна оценить, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды. Договор в целом или его отдельные компоненты являются договором аренды, если по этом договору передается право контролировать использование идентифицируемого актива в течение определенного периода в обмен на вознаграждение»³. Арендатор имеет возможность или право распоряжаться активом в той форме, в которой он сочтет нужной, а также имеет возможность или право контролировать физический допуск к оговоренному активу, одновременно контролируя или получая значительную часть продукции или иных благ, производимых активом.

К сожалению, вопросы идентификации объектов арендных отношений, и прежде всего идентифицируемого актива, имеющие определяющее значение для модели учета, оставлены в ФСБУ

¹ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.29. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 20.05.2019).

² Комментарий к ГК РФ. В 2 т. Т. 1. Части I, II ГК РФ. Под Т.Е. Абовой, А.Ю. Кабалкина, ред. М.: Изд-во Юрайт; 2011. 926 с.

³ Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 „Бухгалтерский учет аренды“», п. 9. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/ (дата обращения: 20.05.2019).

25/2018 без должного внимания, так как «настоящий Стандарт применяется сторонами договоров аренды (субаренды), а также иных договоров, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление арендодателем, лизингодателем, правообладателем, иным лицом (далее — арендодатель) за плату арендатору, лизингополучателю, пользователю, иному лицу (далее — арендатор) имущества во временное пользование (далее — договор аренды)»⁴.

Российский стандарт в большей степени определяет субъекты договора аренды и особо выделяет лизингодателя и лизингополучателя в структуре арендных отношений. В МСФО (IFRS) 16 понятия «договор о лизинге», «лизингополучатель» и «лизингодатель» отсутствуют. В МСФО (IFRS) 16 основной акцент сделан на передаче практически всех рисков и выгод, связанных с правом пользования, а не на вещном праве и не на праве собственности на актив, переданный в аренду, что предполагает договор о лизинге. Это предусматривает и ст. 2 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»: «Лизинг — совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга».

«В целом, особенности лизинга проявляются и в праве пользования имуществом. За лизингодателем сохраняется право собственности на весь период лизинга, которое переходит к лизингополучателю только после полной выплаты согласованного платежа по истечении срока договора» [14]. Следует отметить исследования других авторов, посвященных лизинговым операциям: О. А. Закировой [15], В. В. Ковалева [16], П. Н. Машегова, А. А. Бельского [17], У. Ф. Шарпа [18], где понятие аренды, и прежде всего финансовой аренды, отличается от понятия лизинга.

Кроме договоров по аренде также необходимо идентифицировать:

- обязательства к исполнению в договоре аренды;
- цену арендной платы;

- распределение цены операции (обязанностей к исполнению) во времени;
- признание дохода от аренды;
- признание расхода по аренде.

Идентификация обязанностей к исполнению по договору аренды предусматривает права пользования активом только в том случае, если арендатор получает право контролировать оговоренный в договоре актив, наличие которого подтверждается следующими условиями:

- арендатор имеет возможность или права распоряжаться активом в той форме, которую он сочтет нужной, одновременно контролируя или получая значительную часть продукции или иных благ, производимых активом;
- арендатор имеет возможность или право контролировать физический доступ к оговоренному активу.

Исходя из этих условий, формируются обязанности к исполнению сторон договора аренды. Концептуальные основы определяют обязательство следующим образом: «Существующая обязанность организации передать экономический ресурс, возникший в результате прошлых событий»⁵. Это определение означает передачу в аренду арендодателем имущества в соответствии с подписанным договором аренды за соответствующее вознаграждение. Из этого следует, что большая часть договоров аренды вне зависимости от их характера (финансовый или операционный) содержит неоспоримую юридическую обязанность по передаче экономических выгод арендодателю, т.е. содержит обязательство. Относительно арендатора обязательства всегда являлись более сложным вопросом, так как он контролирует и получает приносимые арендованным активом экономические выгоды, что характеризует его как актив. Однако с передачей актива арендатору арендодатель остается его собственником. Вот здесь в учете арендных отношений возникают основные вопросы: для какой из сторон договора аренды имущество, переданное в пользование, является активом? в какой форме данный актив должен быть отражен в учете и отчетности участников арендной сделки?

Рассматривая этот вопрос с позиции российского ФСБУ 25/2018, его разработчики, говоря

⁴ Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 „Бухгалтерский учет аренды“», п. 2. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/ (дата обращения: 20.05.2019).

⁵ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.2. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 20.05.2019).

о предмете договора аренды, а не об объекте учета, отмечают: «Арендатор признает предмет аренды на дату предоставления предмета аренды в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательства по аренде»⁶. В Стандарте не идентифицируется объект аренды у арендодателя, а МСФО (IFRS) 16 данный вопрос рассматривает достаточно оригинально, хотя и без должной доказательной базы: «На дату начала аренды арендодатель должен признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду»⁷. Весьма своеобразна реклассификация актива — из состава внеоборотных активов в структуру задолженности, пусть даже и дебиторской.

В экономическом понимании аренда дает права арендатору на использование актива без предоставления прав собственности на этот актив. В то же время у арендодателя остается право собственности на переданный в аренду актив без наличия контроля, да и самого актива в организации. «Однако права арендатора и дебиторская задолженность арендодателя отличаются от тех, которые возникают вследствие обычных операций купли-продажи» [12, с. 370]. В МСФО (IFRS) 16 получается, что арендодатель инвестирует средства в дебиторскую задолженность с целью получения экономических выгод. В то же время организация не может обладать правом на получение экономических выгод от себя самой.

Права, обладающие потенциалом создания экономических выгод, могут принимать различные формы, включая права, которым соответствует обязанность другой стороны. Права участников договора аренды предполагают сочетание права арендатора в контроле на использование актива, полученного на определенный в договоре срок аренды с обязанностью оплаты определенной суммы в форме арендных платежей. Арендатор получает право на получение дохода от использования арендованного имущества, а у арендо-

дателя возникает «экономический ресурс», т.е. право на определенное количество денежных средств, которые будут поступать в течение срока действия договора аренды.

В соответствии с Концептуальными основами: «Экономический ресурс — это право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод. Для существования такого потенциала нет необходимости с абсолютной уверенностью или даже с высокой вероятностью утверждать, что данное право будет создавать экономические выгоды. Необходимо лишь, чтобы данное право уже существовало, и чтобы, по крайней мере, в одних конкретных обстоятельствах данное право могло создавать экономические выгоды для организации, превышающие выгоды, которые доступны всем другим сторонам. Право может отвечать определению экономического ресурса и, следовательно, быть активом»⁸.

Исходя из этого, актив в учете арендодателя можно обозначить как экономический ресурс, обладающий правом потенциального создания экономических выгод, определенных в договоре аренды в фиксированном количестве денежных единиц в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.

Когда договор финансовой аренды предполагает фиксированную сумму оплаты без отмены договора, то капитализация прав означает, что «сумма, капитализированная в начале срока аренды, должна быть равна текущей дисконтированной оценке минимальных арендных платежей, определяемых на основе рыночной стоимости объекта аренды. <...> При отсутствии возможности последующего выкупа имущества в оценку минимальных арендных платежей должна быть включена остаточная стоимость, гарантируемая арендодателю» [12, с. 382]. Следовательно, при оценке капитализируемых прав по имуществу, переданному в аренду, их стоимость должна быть определена стоимостью потерь от обесценения основных средств за срок переданного имущества в форме права пользования арендатору (амортизации) и гарантированной остаточной стоимости основных средств, подлежащих возврату.

Кроме того, капитализация прав по договору финансовой аренды предполагает капитализацию

⁶ Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 „Бухгалтерский учет аренды”», п. 10. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/ (дата обращения: 20.05.2019).

⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», п. 67. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/ (дата обращения: 20.05.2019).

⁸ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.15. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 20.05.2019).

процентной ставки, заложенной в договоре аренды. Следовательно, актив в учете арендодателя может быть отражен в качестве капитализированной стоимости финансовых вложений, т.е. по Д-ту сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет «Амортизация имущества, переданного в аренду» и субсчет «Процентная ставка по аренде» одновременно в корреспонденции с К-том сч. 01 «Основные средства» на сумму зафиксированных в договоре амортизационных отчислений и К-ту сч. «Немонетарная прибыль» — на сумму будущих арендных платежей.

Что касается арендатора, то МСФО (IFRS) 16 и ФСБУ 25/2018 содержат на этот счет одинаковые требования: «На дату начала аренды арендатор должен признать актив в форме права пользования и обязательства по аренде»⁹.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Для арендатора арендуемое имущество должно быть признано активом, если актив находится под его контролем и обладает потенциалом создания экономических выгод. При этом «контроль связывает экономический ресурс с организацией. Оценка наличия контроля помогает идентифицировать экономический ресурс, подлежащий учету организацией»¹⁰. Данное положение Концептуальных основ подготовки нашло отражение и в определении аренды: «Договор в целом или его отдельные компоненты являются договором аренды, если по этому договору передается право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение»¹¹.

Единицей учета в данном случае выступает «право или группа прав, обязанность или группа обязанностей либо группа прав и обязанностей, к которым применяются критерии признания и принципы оценки»¹².

Таким образом, арендатор должен признать объект арендуемого имущества как объект основных средств, с обособленным их отражением в качестве объекта с правом его использования, но без права собственности на него, например по Д-ту сч. 01 «Основные средства», субсчет «Арендованное имущество с правом пользования». Поэтому, несмотря на отсутствие права собственности на актив, появляется возможность отразить стоимость использования.

Одновременно с признанием актива с правом пользования арендатор должен признать общую сумму арендных процентных платежей, подлежащих выплате арендодателю в течение всего срока действия договора аренды и отразить их, возможно, в качестве расходов будущих периодов, т.е. по Д-ту сч. 97 «Расходы будущих периодов», с последующим их списанием на затраты или прочие расходы.

В соответствии со стандартом (IFRS) 16 первоначальное признание и оценка актива в форме права пользования зависят от признания оценки обязанности арендатора по осуществлению арендных платежей, т.е. «величину первоначальной оценки обязательств». При этом оценка обязательств по осуществлению арендных платежей должна проводиться по приведенной стоимости арендных платежей, которые будут осуществляться в течение срока аренды.

На дату начала аренды арендные платежи, которые включаются в оценку обязательства по аренде, состоят из платежей за право пользования базовым активом в течение срока аренды, которые еще не осуществлены на дату начала аренды, т.е. фиксированных платежей за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде к получению.

Величину финансовой процентной ставки и уменьшения обязательств в течение срока аренды арендатор должен признавать, как итоговую сумму периодических расходов, (т.е. итоговые процентные ставки и расходы на амортизацию) в более ранних периодах и меньшую итоговую сумму периодических расходов в более поздних периодах.

Учитывая эти условия, арендатор должен отразить обязательство, представленное правом на использование актива в оценке данных обязательств, в учете и отчетности: К-т сч. «Обязательство к исполнению», субсчет «Арендные платежи».

⁹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», п. 22. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/ (дата обращения: 20.05.2019).

¹⁰ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.19. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 20.05.2019).

¹¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», п. 9. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/ (дата обращения: 20.05.2019).

¹² Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.48. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 20.05.2019).

В данной ситуации обязанность всегда возникает перед другой стороной, а это означает, что актив, показывающий у арендодателя денежную стоимость переданного в аренду актива, должен быть отражен в идентичной оценке с обязательствами арендатора. «На дату начала аренды арендатор должен оценивать обязательство по аренде по приведенной стоимости арендных платежей, которые еще не осуществлены на эту дату. Арендные платежи необходимо дисконтировать с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, если такая ставка может быть легко определена»¹³.

ВАЛОВЫЕ И ЧИСТЫЕ ИНВЕСТИЦИИ В АРЕНДУ

Существенным моментом в учете аренды является определение и оценка валовых и чистых инвестиций арендодателя в аренду, так как именно стоимость инвестиций является определяющей для отражения стоимости переданных в аренду активов и обязательств арендатора. Валовые инвестиции арендодателя — это совокупность минимальных арендных платежей, которые будут получены арендодателем по договору финансовой аренды и гарантированная или негарантированная ликвидационная стоимость, на которую арендодатель имеет право. Чистые инвестиции в аренду — сумма валовых инвестиций, дисконтированная с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, т.е. они в каждый момент времени равняются сумме валовых инвестиций за вычетом соответствующего финансового дохода, отнесенного на будущие отчетные периоды.

Таким образом, валовые инвестиции арендодателя равны тем совокупным суммам, которые используются для процентной ставки, заложенной в договоре аренды, а чистые инвестиции равны дисконтированной стоимости тех же сумм. На дату начала арендных отношений чистые инвестиции равны первоначальной стоимости актива, увеличенной за счет первоначальных прямых затрат арендодателя. Разница между чистыми и валовыми инвестициями равняется валовому финансовому доходу, который должен быть распределен на срок аренды.

¹³ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», п. 26. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/ (дата обращения: 20.05.2019).

Несколько иной подход к оценке инвестиций заложен в российском ФСБУ 25/2018: «Связанные с договором аренды затраты арендодателя включаются в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат. Справедливая стоимость предмета аренды включается арендодателем в чистую стоимость инвестиции в аренду на дату предоставления предмета аренды с отнесением указанной стоимости на расчеты с поставщиком (в случае договора лизинга) или с одновременным списанием переданного в аренду актива (в иных случаях, если предмет аренды признавался в составе активов). Образующаяся при этом разница относится на доходы (расходы) периода, в котором признана инвестиция в аренду»¹⁴.

Здесь можно обозначить еще одну проблему, которая возникает в связи с обесценением активов, переданных в аренду.

Относительно арендодателя все достаточно просто: полученные от арендатора платежи снижают стоимость сделанных финансовых вложений и отражаются по К-ту сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет «Амортизация имущества, переданного в аренду» и К-ту сч. 97 «Расходы будущих периодов», субсчет «Арендные процентные платежи» и одновременно формируют запас стоимости финансового капитала по Д-ту сч. 51 «Расчетные счета», обеспечивающего возмещение потерь от обесценения производственного капитала, находящегося в аренде.

Значительно сложнее этот вопрос решается у арендатора, у которого актив находится в праве пользования. Традиционно амортизация рассматривается как средство распределения стоимости актива на весь срок его службы, при этом упускается из внимания весьма важный момент: амортизация — это источник средств, позволяющий возместить потери от обесценения актива. «Амортизация должна рассматривать, наряду с процессом переноса стоимости производственного капитала, элемент формирования запаса стоимости финансового капитала, обеспечивающего сохранение запаса стоимости производственного капитала» [19].

Предлагаем уточненное определение амортизации: амортизация активов в форме права пользования должна рассматривать, наряду с процессом переноса стоимости производственного капитала,

¹⁴ Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 „Бухгалтерский учет аренды”», п. 34. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/ (дата обращения: 20.05.2019).

формирование резерва запаса стоимости финансового капитала арендатора, позволяющего осуществлять текущие арендные платежи.

Передачу экономических выгод арендодателю, т.е. текущие расчеты по начисленным арендным платежам, следует отражать в следующей последовательности:

1) начисление арендных платежей:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные платежи»;

2) перечисление арендных платежей:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные платежи»

К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Приведенные бухгалтерские записи дают лишь общую характеристику бухгалтерских операций по аренде и даны с целью разграничения в бухгалтерском учете операций, связанных с правом на использование актива и обязательствами по отражению будущих арендных платежей с отдельным отражением операций по аренде по факту хозяйственной жизни.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сравнительный анализ положений, содержащихся в отечественном ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16, приводит к выводам:

- российский стандарт ФСБУ 25/2018 отражает лишь краткое, но не всегда понятное содержание МСФО (IFRS) 16. Поэтому для разъяснения отдельных положений российскому бухгалтеру придется обращаться к МСФО (IFRS) 16;

- в отечественном ФСБУ 25/2018 много внимания уделяется договору лизинга, хотя, по сути, он отличается от договора финансовой аренды. Потому в МСФО (IFRS) 16 договор лизинга даже не упоминается;

- немного, а порой, и недостаточно убедительно в ФСБУ 25/2018 отражены вопросы идентификации в учете объектов арендных отношений. Между тем вопросы идентификации объектов учета являются основополагающими при разработке моделей учета арендных отношений;

- в МСФО (IFRS) 16, в отличие от ФСБУ 25/2018, указано, что арендодатели и арендаторы освобождены от требования МСФО (IFRS) 13 в отношении раскрытия информации о справедливой стоимости объектов арендных отношений;

- в ФСБУ 25/2018 не нашли отражения такие вопросы, как переоценка обязательств по аренде, модификация договора аренды, прекращение признания объектов в учете арендных отношений и пр.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х.Б. Теория бухгалтерского учета. М.: Аудит, ЮНИТИ; 1999. 663 с. ISBN 5-238-00072-3.
2. Алексеева Г.И. Учет договора аренды в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности: текущее состояние и перспективы для российских организаций. *Учет. Анализ. Аудит.* 2017;4(2):78-86.
3. Кияева А.П., Костина Д.С. Учет финансовой аренды по российским и Международным стандартам. *Новая наука: стратегии и векторы развития.* 2015;(6-1):127-131.
4. Ковалев В.В. Аренда: право, учет, анализ, налогообложение. М.: Финансы и статистика; 2000. 272 с.
5. Ковалев В.В. Учет лизинговых операций по российским и международным стандартам. *Бухгалтерский учет.* 2003;(17):54-57.
6. Мельникова Л.А. Основные сходства и различия бухгалтерского учета арендных операций в соответствии с РСБУ и МСФО. *Вектор экономики.* 2018;2(20):5-9.
7. Панина И.В. Учет и анализ лизинговых операций. Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета; 2005. 228 с.
8. Сафина З.З., Шаймарданова Г.М. Актуальные вопросы нормативно-правового регулирования учета финансовой аренды (лизинга) в современных условиях хозяйствования. *Известия Оренбургского государственного аграрного университета.* 2017;1(63):230-233.
9. Харченко О.Н., Тихонович Т.С. Учет финансовой аренды у арендатора в соответствии с МСФО. *Актуальные вопросы экономических наук.* 2014;(37):177-181.
10. Фуруботн Э., Рихтер Р. Институты и экономическая теория. Достижения новой институциональной экономической теории. СПб.: Издат. Дом СПб ГУ; 2005. 702 с.

11. Бочкарева И. И. и др. Бухгалтерский учет. М.: ТК Велби; Изд-во Проспект; 2008. 768 с.
12. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика; 1997. 473 с.
13. Плотников В. С., Плотникова О. В., Мельников В. И. О теоретических аспектах Международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда». *Международный бухгалтерский учет*. 2017;415(1):2–15.
14. Никандрова Л. Ю. Лизинг — антикризисный инвестиционный ресурс: теоретико-методологический аспект и концепция формирования в регионе. *Экономический анализ: теория и практика*. 2010;167(2):2–26.
15. Закирова О. В. Финансирование через инструмент лизинга: за и против. *Экономический анализ: теория и практика*. 2015;411(12):30–37.
16. Ковалев В. В. Логика отражения в учете арендных операций и перспективы ее изменения. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;267(21):2–8.
17. Машегов П. Н., Бельский А. А. Лизинг как инструмент финансирования инновационного развития и проблема оценки эффективности налоговых предпочтений. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;294(48):35–44.
18. Шарп Ф. У., Александер Г. Д., Бэйли Д. В. Инвестиции. Пер. с англ. М.: НИЦ ИНФРА-М; 2014. 1028 с.
19. Плотников В. С., Азракулиев З. М. Концепция производственного капитала в бизнес-учете и интегрированной отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;439(1):4–16.

REFERENCES

1. Mathews M. R., Perera M. H. V. Theory of accounting. Moscow: Audit, UNITY; 1999. 663 p. (In Russ.). ISBN 5–238–00072–3.
2. Alekseeva G. I. Accounting of the lease agreement according to International Financial Reporting Standards: Current state and prospects for the Russian organizations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2017;(2):78–86. (In Russ.).
3. Kiyayeva A. P., Kostina D. S. Accounting of finance lease according to the Russian and International standards. *Novaya nauka: strategii i vektory razvitiya = New Science: Strategies and Vectors of Development*. 2015;(6–1):127–131. (In Russ.).
4. Kovalev V. V. Rent: Right, account, analysis, taxation. Moscow: Finance and statistics; 2000. 272 p. (In Russ.).
5. Kovalev V. V. Accounting of leasing transactions of the Russian and international standards. *Buhgalterskii uchet = Accounting*. 2003;(17):54–57. (In Russ.).
6. Mel'nikova L. A. The main similarities and distinctions of accounting of rent operations according to RAS and IFRS. *Vektor ekonomiki = Economy Vector*. 2018;2(20):5–9. (In Russ.).
7. Panina I. V. Account and analysis of leasing operations. Voronezh: Voronezh State University Publ.; 2005. 228 p. (In Russ.).
8. Safina Z. Z., Shaimardanova G. M. Topical issues of legal regulation of accounting of finance lease (leasing) in modern conditions of managing. *Izvestiya Orenburgskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Proceedings of the Orenburg State Agrarian University*. 2017;1(63):230–233. (In Russ.).
9. Harchenko O. N., Tikhonovich T. S. Accounting of finance lease at the tenant according to IFRS. *Aktualnye voprosy ekonomicheskikh nauk = Actual Issues of Economic Sciences*. 2014;(37):177–181. (In Russ.).
10. Furubotn E., Richter R. Institutes and economic theory. Achievements of the new institutional economic theory. Saint-Petersburg: Saint-Petersburg State University Publ. House; 2005. 702 p. (In Russ.).
11. Bochkareva I. I. etc. Accounting. Moscow: Velby, Prospect Publishing House; 2008. 768 p. (In Russ.).
12. Hendriksen E. S., Van Breda M. F. Theory of accounting. Moscow: Finance and statistics; 1997. 473 p. (In Russ.).
13. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V., Melnikov V. I. About theoretical aspects of the IFRS International standard (IFRS) 16 «Rent». *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2017;416(1):2–15. (In Russ.).
14. Nikandrova L. Yu. Leasing is an anti-recessionary investment resource: Theoretical-methodological aspect and the concept of formation in the region. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2010;167(2):2–26. (In Russ.).

15. Zakirova O.V. Financing via the instrument of leasing: Pros and cons. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic analysis: Theory and Practice*. 2015;411(12):30–37. (In Russ.).
16. Kovalyov V.V. Logic of reflection in accounting of rent operations and the prospects of its change. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;267(21):2–8. (In Russ.).
17. Mashegov P. N., Bel'skii A. A. Leasing as the instrument of financing of innovative development and problem of assessment of efficiency of tax preferences. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;48(294):35–44. (In Russ.).
18. Sharp W.F., Alexander G.J., Bailey J.V. Investments. Transl. from Eng. Moscow: Research Center INFRA-M; 2014. 1028 p. (In Russ.).
19. Plotnikov V. S., Azrakuliev Z. M. The concept of the production capital in business account and the integrated reporting. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2018;439(1):4–16. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Виктор Сергеевич Плотников — доктор экономических наук, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия
vcplotnikov@yandex.ru

Олеся Владимировна Плотникова — доктор экономических наук, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия
vcplotnikov@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Viktor S. Plotnikov — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk state University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia
vcplotnikov@yandex.ru

Olesya V. Plotnikova — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk state University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia
vcplotnikov@yandex.ru

Статья поступила в редакцию 08.07.2019; после рецензирования 19.08.2019; принята к публикации 20.09.2019.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 08.07.2019; revised on 19.08.2019 and accepted for publication on 20.09.2019. The authors read and approved the final version of the manuscript.