

DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-30-39  
УДК 657.019(045)  
JEL M41

## Аренда: проблемные аспекты учета и формирования отчетной информации

Т.Ю. Дружиловская<sup>а</sup>, Э.С. Дружиловская<sup>б</sup>,

<sup>а,б</sup> Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

### АННОТАЦИЯ

В связи с недавно принятыми новыми российскими и международными стандартами в бухгалтерском и налоговом учете претерпели существенные изменения регламентации по учету аренды. К сожалению, вновь принимаемые правила не всегда оказываются идеальными с точки зрения их практического применения. Статья посвящена критическому анализу регламентаций международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и российского стандарта ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Методологическая база исследования включает критический анализ новых требований к учету операций аренды в системах российских и международных стандартов с точки зрения их обоснованности, логичности и полноты. Сформулированы рекомендации по решению проблемных вопросов учета аренды и отражения информации о ней в отчетности. Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в возможности использования его результатов при подготовке новых и совершенствовании действующих нормативных документов регулирования бухгалтерского учета в процессе его дальнейшего развития на национальном и на международном уровнях.

**Ключевые слова:** операционная аренда; финансовая аренда; арендатор; арендодатель; бухгалтерский учет; отчетная информация

**Для цитирования:** Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Аренда: проблемные аспекты учета и формирования отчетной информации. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(2):30-39. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-30-39

### ORIGINAL PAPER

## Lease: Problematic Aspects of Accounting and Reporting Information Formation

T. Yu. Druzhilovskaya<sup>а</sup>, E. S. Druzhilovskaya<sup>б</sup>

<sup>а,б</sup> Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

### ABSTRACT

In the light of the recently adopted new Russian and international standards in accounting and tax accounting, significant changes in the regulation of lease accounting have been made. Unfortunately, the newly adopted rules are not always ideal in terms of their practical application. The article is devoted to a critical analysis of the regulations of the international standard IFRS (IFRS) 16 "Lease" and the Russian standard FSBU25/2018 "Lease Accounting." The methodological basis of the study includes a critical analysis of the new requirements for accounting for lease transactions in the systems of Russian and international standards in terms of their validity, logic and completeness. The result of the study is the justification of the presence of both positive and problematic aspects in the innovations introduced in the regulation of accounting for leases in IFRS16 and in the Russian standard FSBU25/2018. Recommendations have been made to address the problematic issues of lease accounting and reporting information. The theoretical and practical significance of the study lies in the possibility of using its results in the preparation of new and improved existing accounting regulations in the process of its further development at the national and international levels.

**Keywords:** operating leases; financial lease; tenant; landlord; accounting; reporting information

**For citation:** Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E. S. Lease: Problem aspects of accounting and reporting information formation. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(2):30-39. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-30-39

## ВВЕДЕНИЕ

Одной из непростых для учета хозяйственных операций выступает аренда. Вопросы ее учета являются предметом оживленных дискуссий в научном мире. В российских научных источниках обсуждаются концептуальные основы учета аренды [1–5], тенденции стандартизации регламентаций по ее учету [6, 7], методические и практические аспекты учета аренды в российских организациях [8–12]. Дискуссионные стороны этой проблемы рассмотрены в зарубежных публикациях [13–21]. Существование спорных моментов учета обусловило введение ряда изменений в его регламентацию в системе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Появился стандарт, регламентирующий эти вопросы, и в системе российских бухгалтерских стандартов. Наличие бухгалтерских стандартов обеспечивает единые подходы к учету хозяйственных операций, снимает неопределенность в учетной трактовке тех или иных аспектов хозяйственной деятельности организаций. Вместе с тем регламентации нормативных документов не устраняют дискуссионные и проблемные аспекты учета хозяйственных операций в полной мере. Хотя бухгалтерские стандарты, как правило, базируются на научных подходах к учету, однако научные мнения многообразны. В некоторых проблемных ситуациях могут быть научные аргументы как «за», так и «против» того или иного учетного правила. Цель настоящего исследования — критический анализ регламентаций по учету аренды в системах российских и международных стандартов, выявление проблемных и дискуссионных вопросов, выработка прогрессивных предложений по разрешению возникшей проблемы.

## ЗАДАЧИ И МЕТОДЫ

В задачи исследования входит изучение новых подходов к учету аренды в международном стандарте МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и в российском стандарте ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» на предмет выявления их позитивных и проблемных аспектов, оценки степени их логичности, обоснованности и полноты, аргументации направлений их дальнейшего совершенствования. Методология исследования основана на критическом анализе международных и российских регламентаций по трактовке объектов аренды у арендатора и арендодателя, определению первоначальной и последующей их оценки, расчету амортизации и отражению в отчетности. В качестве методов исследования ис-

пользованы анализ, синтез, сравнение, методы аналогий и группировки, логический подход.

## КРИТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ РЕГЛАМЕНТАЦИЙ МСФО (IFRS) 16 «АРЕНДА»

Наиболее существенным нововведением МСФО (IFRS) 16, заменившего МСФО (IAS) 17, стало требование к арендатору учитывать и отражать в отчетности актив в форме права пользования объектом аренды. Исследование выявило как положительные, так и дискуссионные аспекты данного нововведения.

Положительным является то, что введенное в МСФО (IFRS) 16 требование устраняет различия учета и отражения в отчетности объекта аренды у арендатора по операционной (ОА) и по финансовой аренде (ФА). Ранее согласно МСФО (IAS) 17 такой объект отражался в учете лишь арендатором по ФА, а арендатор по ОА не отражал его в своем учете. Между тем любая организация неизбежно вынуждена использовать ресурсы для своей деятельности — активы. Приобретая в собственность объекты основных средств, она использует их для получения экономических выгод и отражает в отчетности. Арендатор по ФА, приобретающий те же основные средства у арендодателя в рассрочку, также отражает эти объекты в отчетности. Логика нововведения МСФО (IFRS) 16 заключается в том, что арендованный объект при ОА дает возможность арендатору осуществлять свою деятельность и, следовательно, содержит потенциал создания экономических выгод и условно признается его активом.

Вместе с тем введенное в МСФО (IFRS) 16 требование к отражению в учете арендатора по ОА объектов содержит и ряд дискуссионных вопросов.

Согласно международным Концептуальным основам представления финансовых отчетов обладание потенциалом создания экономических выгод является одним из признаков существования актива. Однако данное свойство не является единственным признаком актива, поскольку для такого признания необходимо еще и наличие контроля над ресурсом, обладающим потенциалом создания экономических выгод. В соответствии с тем же документом под контролем понимается наличие у организации возможности определять способ использования экономического ресурса и получать выгоды. Казалось бы, что и условие наличия контроля для арендованного объекта выполняется. Однако Концептуальные основы содержат уточнение понятия контроля, кото-

рый подразумевает существующую у организации возможность препятствовать тому, чтобы другие стороны определяли способ применений ресурсов и приобретения выгод. Вновь кажется, что это условие не противоречит истине: ведь согласно договору аренды именно арендатор (а не какие-либо третьи лица без его согласия) будет использовать объект на протяжении срока аренды. Действительно, третьи лица могут по своему усмотрению использовать объект, однако в течение этого срока над объектом сохраняется контроль арендодателя, и он получает экономическую выгоду в виде арендных платежей. Значит, арендатор при ОА является не единственным субъектом, обладающим возможностью извлекать экономические выгоды из этого объекта. Данное рассуждение ставит под сомнение обоснованность признания объекта ОА у арендатора в качестве актива.

Исследуя проблему арендных отношений, обратим внимание на различия между ОА и ФА с позиций контрольных функций.

Согласно МСФО (IFRS) 16 «финансовая аренда» подразумевает передачу от арендодателя к арендатору всех рисков и выгод, связанных с владением объектом аренды. «Операционная аренда» такой передачи всех рисков и выгод не предполагает. Особенности ФА является то, что в конце ее срока может быть предусмотрена передача права собственности на этот объект арендатору, но если этот объект имеет специализированный характер, арендатор может использовать его без существенных модификаций. Таким образом, договор ФА по экономическому содержанию близок к договору кредитования: за определенное дополнительное вознаграждение (сверх стоимости приобретаемого объекта) арендатор получает возможность приобрести необходимый ему объект в рассрочку. Арендодатель же при этом не ставит цель приобретения объекта аренды для его последующего использования в своей деятельности (например, многократной сдачи в аренду, продажи, использования в производстве и т.п.). Его целью является получение вознаграждения от арендатора и передача ему после этого права собственности на объект аренды. Таким образом, контроль с его стороны над объектом при ФА несоизмеримо ниже, чем при ОА.

Критический анализ подходов к учету аренды в МСФО (IFRS) 16 позволяет подвергнуть сомнению и методику оценки объекта аренды у арендатора. При первоначальном признании объекта его оценка должна включать приведенную стоимость арендных платежей, которые еще не осуществлены, а также оплату на дату начала аренды за вычетом получен-

ных стимулирующих платежей, прямые затраты, понесенные арендатором в связи с началом аренды, расчетную величину затрат, которые будут понесены арендатором в случае необходимости после окончания срока аренды, приведение в надлежащее состояние объекта аренды и восстановление участка, на котором он располагался. В случае ФА сумма перечисленных затрат близка к величине фактической себестоимости объекта аренды в том случае, если бы он приобретался в собственность организации. В случае же ОА приведенная стоимость арендных платежей становится значительно ниже справедливой стоимости объекта аренды. Первоначальная стоимость объекта аренды, определенная по правилам МСФО (IFRS) 16, оказывается значительно более низкой, чем его реальная ценность и по ней объект аренды будет отражен в отчетности арендатора ОА, поскольку арендатор может использовать модель последующей оценки объекта аренды по первоначальной стоимости за вычетом амортизации, убытков от обесценения и с учетом корректировки арендного обязательства на величину выплат и процентов. При использовании такой модели оценка объекта в отчетности арендатора будет существенно ниже его действительной реальной стоимости. В результате заниженная величина стоимости вряд ли будет иметь информационную ценность для внешних пользователей этой отчетности.

Иной вариант, когда арендатор отражает в отчетности не сам физический объект аренды, а право пользования им. В таком случае ценность права пользования может не совпадать с ценностью самого объекта, не обладает вещественными свойствами и должно трактоваться как нематериальный актив. Согласно требованиям МСФО (IFRS) 16 в отчетности арендатора активы в форме права пользования могут включаться в ту же статью, в которую бы включались соответствующие базовые активы, если бы они находились в собственности, например в статью основных средств.

Объект аренды может быть оценен и с применением его справедливой стоимости. Такую оценку арендатор должен применять, если объект используется им в качестве инвестиционной недвижимости. Подобная оценка может быть применена арендатором и для тех объектов, которые привлекаются им в качестве основных средств, при условии, если в учетной политике будет выбрана оценка по переоцененной стоимости. При таком варианте объект аренды будет отражен в отчетности арендатора по его реалистичной стоимости, причем как при ФА, так и ОА.

Таблица 1 / Table 1

**Сравнение требований к отражению объектов аренды в учете арендатора по ОА /  
Advantages and disadvantages of the requirements for the reflection of rental  
objects in the accounting of the lessee on operating leases**

Рассматриваемые аспекты / Considered Aspects	Преимущества МСФО (IFRS) 16 / Benefits of МСФО (IFRS) 16	Недостатки МСФО (IFRS) 16 / Disadvantages of МСФО (IFRS) 16
Состав активов	Сближение состава активов в случаях их приобретения в собственность путем финансовой и ОА	Неполное удовлетворение объекта ОА условиям его признания в качестве актива арендатора, заложенным в Концептуальных основах представления финансовых отчетов
Первоначальная оценка объектов	Увеличение показателя активов у арендатора по ОА	Необъективное отражение реальной стоимости объекта аренды в первоначальной стоимости права пользования объектом ОА в учете арендатора
Последующая оценка объектов	Сближение величины показателя арендованного актива в отчетности арендатора по ОА и ФА в случае применения модели его последующей оценки по справедливой или переоцененной стоимости	Необъективное отражение реальной стоимости объекта аренды в отчетности арендатора по ОА при применении модели последующей оценки объекта аренды по первоначальной стоимости. Отсутствие сопоставимости показателей объектов аренды в отчетах арендаторов по ОА при использовании различных моделей последующей оценки объектов аренды
Начисление амортизации	Сближение методик учета основных средств и объектов аренды	Отсутствие экономического содержания остаточной стоимости объекта аренды арендатора как степени его изношенности при ОА

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Возможность различного подхода к оценке объектов аренды приводит к несопоставимости информации. В отчетности арендаторов, выбравших модель оценки объектов по первоначальной стоимости, они будут отражены в оценке, основанной на арендной плате, ниже, чем их реальная стоимость. При выборе арендатором модели оценки объектов по справедливой или переоцененной стоимости они отражаются по реальной стоимости.

Признание права пользования арендованным объектом в качестве актива арендатора обуславливает необходимость начисления амортизации по нему, которая позволяет осуществить постепенное списание стоимости актива, однако ее экономическое содержание заключается еще и в том, что характеризует степень изношенности объекта. Не случайно, в отчетности амортизируемый объект отражается по остаточной стоимости. При выборе метода амортизации, правильно отражающем схему потребления от объекта экономических выгод, остаточная стоимость в значительной мере характеризует объективную оценку объекта. Согласно МСФО (IFRS) 16 арендатор должен применять методы амортизации, которые

используются для основных средств, при этом остаточная стоимость таких объектов будет отражать их объективную оценку. Для объектов ОА объективная оценка их остаточной стоимости будет получена только в случае применения арендатором модели их оценки по переоцененной стоимости. В случае же применения арендатором модели оценки объектов аренды по первоначальной стоимости их остаточная стоимость не будет иметь связи с их реальной, объективной стоимостью на отчетную дату.

Данные табл. 1 показывают наличие как преимуществ, так и недостатков нововведения МСФО (IFRS) 16 в отношении учета у арендатора по ОА права пользования объектом аренды, а это означает необходимость обсуждения научным сообществом введенного МСФО (IFRS) 16.

**КРИТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ  
РЕГЛАМЕНТАЦИЙ ФСБУ 25/2018  
«БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ»**

Отечественный стандарт ФСБУ 25/2018 не копирует в полной мере свой международный аналог, хотя во многих аспектах использует его подходы. В нем



применен тот же подход к отражению объекта аренды в учете арендатора: независимо от характера аренды (финансовой или операционной) арендатор признает право пользования объектом аренды в качестве актива, а также заложено требование, одновременное с признанием этого актива обязательства по аренде. Совпадает в российском и международном стандартах подход к оценке объекта в учете арендатора: она включает величину первоначальной оценки обязательства по аренде, арендные платежи, осуществленные к дате начала, затраты арендатора в связи получением или восстановлением объекта аренды. Единым является и общий подход арендатора к первоначальной оценке обязательства по аренде: оно оценивается по приведенной стоимости арендных платежей, еще не осуществленных на начало аренды. Одинаков в ФСБУ 25/2018 и в МСФО (IFRS) 16 подход к учету объектов аренды у арендодателя в зависимости от вида аренды: финансовой или операционной. При этом в данных стандартах совпадает трактовка видов аренды: финансовая предполагает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с объектом аренды от арендодателя к арендатору, а операционная такой передачи не предусматривает. Перечень условий, при любом из которых аренда считается финансовой, также не различается в названных стандартах. Идентичен в стандартах и подход к учету объектов аренды арендодателем: при ФА арендодатель учитывает инвестицию в объект аренды, величина которой рассчитывается на основе арендных платежей; при операционной — арендодатель не изменяет прежний порядок учета объекта аренды.

Различия подходов двух стандартов обнаруживается в регламентациях последующей оценки объекта аренды в учете арендатора. Согласно МСФО (IFRS) 16 арендатор может применять для последующей оценки объектов аренды модель учета по первоначальной стоимости, в ФСБУ 25/2018 же не предусматривается отражение в последующей оценке объекта аренды убытков от обесценения. Данное различие объясняется тем, что требование учета обесценения пока еще не введено в систему российских бухгалтерских стандартов для организаций, не относящихся к госсектору. МСФО (IFRS) 16 предусматривает необходимость последующей оценки объектов аренды по справедливой стоимости, если такие объекты используются в качестве инвестиционной недвижимости. В ФСБУ 25/2018 это требование отсутствует, поскольку инвестиционная недвижимость не выделяется как объект учета. При применении оценки объектов аренды в слу-

чае их учета по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16: определяется как их справедливая стоимость за вычетом последующей накопленной амортизации и убытков от обесценения. В ФСБУ 25/2018 не характеризует при этом методикой определения этой переоцененной величины, при этом она должна применяться к тем объектам аренды, которые относятся к группе основных средств, отраженных в учетной политике арендатора. Следовательно, последующая оценка таких объектов аренды будет определяться, исходя из правил ПБУ 6/01 «Учет основных средств», а они не предусматривают применения справедливой стоимости и учета убытков от обесценения в последующей оценке основных средств.

Относительно учета объекта аренды у арендодателя ФСБУ 25/2018 во многом основывается на положениях МСФО (IFRS) 16. Однако при этом некоторые аспекты введенных в российском стандарте регламентаций входят в противоречие с регламентациями других стандартов.

Так, согласно ФСБУ 25/2018 в состав арендных платежей включается величина справедливой стоимости встречного представления, определенная на дату предоставления предмета аренды; процентная ставка, используемая для расчета чистой стоимости инвестиции в аренду. Вместе с тем в иных российских стандартах для организаций, не относящихся к госсектору, такая оценка пока не применяется. Это приводит к нарушению единства базовых подходов к оценке объектов учета в системе РСБУ. Кроме этого, в стандарте недостаточно четко характеризуется подход к определению величины справедливой стоимости. Как было показано в [22], подходы к определению справедливой стоимости в российской системе отличаются от подходов МСФО. Нечеткость регламентаций стандарта в отношении справедливой стоимости может привести к неодинаковому определению ее величины в практической деятельности организаций.

Анализируя регламентации ФСБУ 25/2018, отмечаем некоторую нечеткость требований к учету аренды у арендодателя при ФА. Стандарт требует учитывать инвестицию в аренду в качестве актива, не уточняя при этом, к какой классификационной группе должен относиться объект. Сопоставляя указанную регламентацию с аналогичными требованиями МСФО (IFRS) 16, обратим внимание, что такая инвестиция должна признаваться в качестве дебиторской задолженности. Заметим попутно, что из обоих стандартов остается неясным, должен ли объект аренды по ФА списываться с учета арендодателя. Согласно регламентациям международного стандарта арендодатель должен в отчете

о финансовом положении представлять объекты, находящиеся в ФА, в качестве дебиторской задолженности арендатора в сумме, рассчитанной на основе арендных платежей. Отсюда можно сделать вывод о том, что сами объекты, переданные в ФА, не должны отражаться в учете и отчетности арендодателя.

Недостаточно четкими являются и регламентации ФСБУ 25/2018 в отношении учета у арендодателя объекта, переданного в аренду при ОА. Стандарт указывает, что в этом случае арендодатель не изменяет прежний порядок учета переданного в аренду актива, т.е. это можно трактовать как требование. Но было бы целесообразно дать такое указание в нем напрямую во избежание возможных разночтений на практике. Обратим внимание, что и в регламентациях МСФО (IFRS) 16 отсутствует прямая трактовка о том, что объекты, переданные в ОА, продолжают учитываться арендодателем, хотя имеется ссылка, что в отношении таких объектов продолжает начисляться амортизация. В этом же стандарте не только отсутствует четкое требование к отражению объекта ОА в учете арендодателя, но имеет место и противоречивое требование в отношении учета затрат, понесенных арендодателем при согласовании договора аренды, которое сформулировано следующим образом: «Арендодатель должен прибавлять первоначальные прямые затраты, понесенные при согласовании договора ОА к балансовой стоимости базового актива и признавать такие затраты в качестве расхода на протяжении срока аренды». Противоречие заключается в том, что если затраты будут прибавлены к стоимости актива (т.е. включены в себестоимость актива), то они никак не смогут быть учтены в качестве расхода. Если же затраты признать расходами, то они не смогут быть учтены в себестоимости актива.

Нельзя назвать исчерпывающими регламентации ФСБУ 25/2018. В стандарте указывается, что погашение стоимости права пользования объектом аренды осуществляется путем начисления амортизации, при этом не указывается, на какие объекты следует относить сумму начислений: признавать их расходами или включать в себестоимость тех или иных активов (например, в себестоимость произведенной продукции, если арендатор осуществляет производственную деятельность). В МСФО (IFRS) 16 говорится, что величина амортизации должна включаться в формулу расчета арендатором последующей оценки объектов аренды. Экономическая же сущность амортизации заключается в постепенном списании стоимости амортизируемого объекта на затраты организации. Согласно МСФО (IAS) 2 такие затраты могут вклю-

чаться в себестоимость запасов, если они связаны с их производством. Затраты на амортизацию могут быть включены и в себестоимость других активов, например основных средств и нематериальных активов (по МСФО (IAS) 16 и по МСФО (IAS) 38), создаваемых самой организацией, в том случае, если эти затраты связаны с созданием таких активов. Если амортизируемый объект непосредственно не участвует в создании каких-либо активов, то величина его амортизации признается расходами организации, не включаемыми в себестоимость активов.

Размытыми являются в российском стандарте и регламентации об учете у арендатора начисленных процентов по арендным обязательствам. Согласно ФСБУ 25/2018 они должны отражаться в составе расходов арендатора, за исключением той части, которая включается в стоимость актива. При этом стандарт не раскрывает критериев разграничения этими частями. В МСФО (IFRS) 16 такой критерий уточняется более подробно — проценты по арендным обязательствам должны признаваться в составе прибыли или убытка за исключением случаев, когда связанные с ними затраты организации должны включаться в балансовую стоимость другого актива на основании регламентаций других применяемых стандартов. Учет процентов по арендным обязательствам должен быть аналогичен ранее рассмотренному подходу к учету амортизации объекта аренды. То есть проценты должны включаться в себестоимость актива (запасов, основных средств, нематериальных активов), если арендованный объект используется для его создания. В противном случае проценты по арендным обязательствам должны признаваться расходами периода.

Другим проблемным аспектом регламентаций ФСБУ 25/2018 является терминология. Новый российский бухгалтерский стандарт вводит ряд понятий, определения, которые не приводились ранее в отечественных нормативных документах по бухгалтерскому учету. К ним относятся: предмет аренды; право пользования активом; встречное обязательство; обязательство по аренде; негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды; субаренда; начисляемые по обязательству по аренде проценты; инвестиция в аренду; проценты, начисляемые по инвестициям в аренду. Обратим внимание, что в отличие от российского стандарта МСФО (IFRS) 16 содержит подробный перечень определений применяемых терминов.

Анализ регламентаций ФСБУ 25/2018 в отношении раскрытия информации об операциях аренды в отчетности арендатора и арендодателя показывает

Таблица 2 / Table 2

**Аспекты введения ФСБУ 25/2018 в систему российских бухгалтерских стандартов /  
Aspects of the introduction of FSBU25/2018 into the system of Russian accounting standards**

Рассматриваемые аспекты / Considered Aspects	Позитивное влияние введения ФСБУ 25/2018 / The positive impact of the introduction of FSBU25/2018	Проблемные и дискуссионные вопросы / Problematic and debatable issues
Нормативное регулирование учета и отчетности организаций	Включение в систему российских бухгалтерских стандартов стандарта, регулирующего вопросы учета и отражения в отчетности операций аренды	Наличие проблем соотношения регламентаций ФСБУ 25/2018 и введенных ранее ПБУ. Недостаточная степень разработанности терминологического пространства в ФСБУ 25/2018. Отсутствие определений применяемых терминов
Соотношение российской и международной систем учета и отчетности	Сближение подходов к учету и отражению в отчетности операций аренды в системах российских и международных стандартов	Наличие ряда отличий в регламентациях ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16
Методика учета аренды у арендатора	Введение требований к учету объекта аренды у арендатора, упорядочивание методик учета объектов аренды и арендных обязательств у арендатора, их сближение с регламентациями МСФО (IFRS) 16	Отсутствие требований к учету обесценения объекта аренды. Отличие от МСФО (IFRS) 16 в регламентациях ФСБУ 25/2018 в отношении последующей оценки объекта аренды в случае его переоценки. Отсутствие регламентаций по учету объектов аренды, используемых в качестве инвестиционной недвижимости. Недостаточное раскрытие требований к критериям признания амортизации объекта аренды и процентов по арендным платежам в составе расходов или в себестоимости активов
Методика учета аренды у арендодателя	Разграничение требований к учету объекта аренды у арендодателя по ОФ и ФА, упорядочивание методик учета объектов аренды и арендных платежей у арендодателя, их сближение с регламентациями МСФО (IFRS) 16	Отсутствие регламентаций по определению величины справедливой стоимости, несмотря на требование ее применения для оценки арендных платежей и инвестиции в аренду. Отсутствие регламентаций по учету обесценения чистой стоимости инвестиции в аренду. Нечеткие регламентации относительно характеристики актива, в качестве которого следует отражать инвестицию в аренду при ФА. Нечеткие регламентации относительно отражения объекта аренды в учете и отчетности арендодателя при ОА
Информативность отчетной информации по операциям аренды	Упорядочивание в ФСБУ 25/2018 требований к раскрытию информации об операциях аренды в отчетности арендатора и арендодателя	Менее детальные требования к раскрытию отчетной информации по операциям аренды в ФСБУ 25/2018 по сравнению с регламентациями МСФО (IFRS) 16

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

определенную степень их близости к требованиям МСФО (IFRS) 16. Оба стандарта рекомендуют использовать для раскрытия такой информации табличную форму за исключением случаев, когда другая форма является более информативной, а также большинство показателей, отражаемых в отчетности арендатора и арендодателя согласно ФСБУ 25/2018, должны раскрываться и по МСФО (IFRS) 16. Вместе с тем международный стандарт по неко-

торым аспектам аренды требует более подробного раскрытия информации. Так, в ФСБУ 25/2018 не предусмотрено раскрытие в отчетности арендатора суммы амортизации активов в форме права пользования в соответствии с видом базового актива, дохода от субаренды активов в форме права пользования, прибыли или убытка, обусловленных операциями продажи с обратной арендой, прироста активов в форме права пользования; в отчетности

арендодателя по ФА не предусмотрено отражение финансового дохода по чистой инвестиции в аренду, дохода, относящегося к переменным арендным платежам, не включенным в оценку чистой инвестиции; отсутствуют регламентации в отношении раскрытия информации об объектах, переданных в ОА в отчетности арендодателя.

Как видно из табл. 2, введение в систему российских бухгалтерских стандартов ФСБУ 25/2018 имеет существенное позитивное значение для регулирования учета аренды российских организаций. Вместе с тем в регламентациях нового российского стандарта имеются и проблемные, дискуссионные стороны.

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Критический анализ новаций в регламентациях МСФО (IFRS) 16 выявил ряд преимуществ по сравнению с действовавшими ранее требованиями МСФО (IAS) 17 и высветил цикл дискуссионных

аспектов, в результате отсутствие идеальности его рекомендаций требуют дальнейшего обсуждения в научной сфере. Введенное в систему российских бухгалтерских стандартов ФСБУ 25/2018, ставшее новым шагом в сторону сближения отечественного бухгалтерского учета с регламентациями международных стандартов, обеспечило урегулирование наиболее значимых вопросов учета аренды в российской практике. Вместе с тем его регламентации по учету аренды содержат ряд проблемных аспектов, что указывает на необходимость их дальнейшего развития в системе российских бухгалтерских стандартов. Результаты проведенного исследования способствуют совершенствованию регламентаций по учету аренды и могут быть использованы российскими и международными организациями, осуществляющими разработку и редактирование и мониторинг проблем практического использования стандартов бухгалтерского учета в разных странах.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ковалев В.В. Категория аренды в учетно-аналитической практике: логика идентификации и перспективы развития. *Вестник НГУЭУ*. 2017;(4):102–107.
2. Гетьман В.Г. Критическая оценка важных новелл в бухгалтерском учете. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(6):67–72. DOI: 10.26794/2408–9303–2019–5–6–67–72
3. Рожнова О.В. Современные тенденции развития финансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(2):26–35. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–26–35
4. Дружиловская Э.С. Принципы формирования финансовой отчетности в России и в МСФО. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2016;399(15):2–13.
5. Дружиловская Т.Ю. Концептуальные основы МСФО: критический анализ новых подходов. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;20(10):596–610. DOI: 10.24891/ia.20.10.596
6. Вахрушина М.А. Стандартизация российского управленческого учета как условие его дальнейшего развития. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(3):72–81. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–72–81
7. Алексеева Г.И. Учет аренды в условиях стандартизации бухгалтерского учета как методологии развития учетно-контрольных процессов. *Международный бухгалтерский учет*. 2019;22(4):379–392.
8. Герасимова Л.Н., Пласкова Н.С. Учет аренды в государственных медицинских учреждениях: новые правила. *Бухучет в здравоохранении*. 2019;(6):13–25.
9. Домбровская Е.Н. Учет расчетов по коммунальным платежам за сданное в аренду имущество. *Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях*. 2018;(1–2):62–67.
10. Дружиловская Э.С. Примеры учета аренды по ФСБУ 25/2018. *Бухгалтерский учет*. 2019;(6):18–26.
11. Мизиковский И.Е., Баженов А.А. Аренда как факт хозяйственной жизни единого управленческого цикла унитарного предприятия. *Управленческий учет*. 2017;(5):11–16.
12. Слабинская И.А., Усть-Кочкинцева Т.А. Особенности учета аренды основных средств в коммерческих организациях. *Белгородский экономический вестник*. 2019;(1):152–159.
13. Blinov O.A., Novikov U.I. Reflection of financial rent in the accounting system of the enterprise. *British Journal for Social and Economic Research*. 2017;2(5):27–32.
14. Trojanek M., Anholcer M., Banaitis A., Trojanek R. A generalised model of ground lease pricing. *Sustainability*. 2018;10(9):1–21. DOI: 10.3390/su10093203
15. Zou B., Luo B. Why the uncertain term occurs in the farmland lease market: Evidence from rural China. *Sustainability*. 2018;10(8):1–15. DOI: 10.3390/su10082813



16. Gyau K.A.B., Gyamfi-Yeboah F. The effect of ground rent and unexpired lease term on property values in Ghana. *International Journal of Housing Markets and Analysis*. 2019;12(3):504–524. DOI: 10.1108/IJHMA-05–2018–0033
17. Nurkasheva N. S., Dosmanbetova A. S., Zharylkasinova M. Z. Impact of lease accounting according to international financial reporting standards on the indicators of financial statements in Kazakhstan. *Journal of Applied Economic Sciences*. 2018;13(4):979–986.
18. Kachkova O. E., Vakhrushina M. A., Demina I. D., Krishtaleva T. I., Sidorova M. I., Dombrovskaya E. N., Klepikova L. V. Developing the accounting concept in the public sector. *European Research Studies Journal*. 2018;21(1):636–649.
19. Kulikova L. I., Druzhilovskaya T. U., Druzhilovskaya E. S. Challenges of the practical application of international accounting standard on property, plant and equipment by Russian companies. *Journal of Engineering and Applied Sciences*. 2018;13(3):569–574. DOI: 10.36478/jeasci.2018.569.574
20. Zaridis A. D. Comparative analysis of leasing's evaluation as a method of financing investments in Greek agribusiness sector before and during Greek economic crisis. *Journal of Business and Economic Development*. 2017;2(2):79–86. DOI: 10.11648/j.jbed.20170202.12
21. Wineman A., Liverpool-Tasie L. S. Land markets and equity of land distribution in Northwestern Tanzania. *Agricultural and Applied Economics Association*. 2016;(July–August):1–31. DOI: 10.22004/ag.econ.235893
22. Дружиловская Т.Ю. Вопросы применения справедливой стоимости в связи с новацией ее введения в федеральные бухгалтерские стандарты. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2018;(1):2–10.

## REFERENCES

1. Kovalev V.V. Lease category in accounting and analytical practice: The logic of identification and development prospects. *Vestnik NGUEU = Bulletin of the NSUEM*. 2017;(4):102–107. (In Russ.).
2. Get'man V.G. Critical assessment of important novels in accounting. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(6):67–72. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2019–5–6–67–72
3. Rozhnova O. V. The modern trends of financial reporting development. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(2):26–35. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–26–35
4. Druzhilovskaya E. S. The principles of financial reporting in Russia and in IFRS. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budget and Non-profit Organizations*. 2016;399(15):2–13. (In Russ.).
5. Druzhilovskaya T. Yu. Conceptual framework for financial reporting of IFRS: A critical analysis of new approaches. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2017;20(10):596–610. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.20.10.596
6. Vakhrushina M. A. Standardization of Russian management accounting as a condition for its further development. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):72–81. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–72–81
7. Alekseeva G. I. Lease accounting in the conditions of standardization of accounting as a methodology for the development of accounting and control processes. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2019;22(4):379–392. (In Russ.).
8. Gerasimova L. N., Plaskova N. S. Lease accounting in public medical institutions: The new rules. *Bukhchet v zdavookhraneni = Healthcare Accounting*. 2019;(6):13–25. (In Russ.).
9. Dombrovskaya E. N. Accounting of calculations for utility payments for the leased property. *Bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie v byudzhethnykh organizatsiyakh = Accounting and Taxation in Budget Organizations*. 2018;(1–2):62–67. (In Russ.).
10. Druzhilovskaya E. S. Examples of rental accounting in accordance with FSBU25/2018. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 2019;(6):18–26. (In Russ.).
11. Mizikovskii I. E., Bazhenov A. A. Rent as a fact of the economic life of a single management cycle of a unitary enterprise. *Upravlencheskii uchet = Managerial Accounting*. 2017;(5):11–16. (In Russ.).
12. Slabinskaya I. A., Ust'-Kochkintseva T. A. Features of accounting for the lease of fixed assets in commercial organizations. *Belgorodskii ekonomicheskii vestnik = Belgorod Economic Bulletin*. 2019;(1):152–159. (In Russ.).

13. Blinov O.A., Novikov U.I. Reflection of financial rent in the accounting system of the enterprise. *British Journal for Social and Economic Research*. 2017;2(5):27–32.
14. Trojanek M., Anholcer M., Banaitis A., Trojanek R. A generalised model of ground lease pricing. *Sustainability*. 2018;10(9):1–21. DOI: 10.3390/su10093203
15. Zou B., Luo B. Why the uncertain term occurs in the farmland lease market: Evidence from rural China. *Sustainability*. 2018;10(8):1–15. DOI: 10.3390/su10082813
16. Gyau K.A.B., Gyamfi-Yeboah F. The effect of ground rent and unexpired lease term on property values in Ghana. *International Journal of Housing Markets and Analysis*. 2019;12(3):504–524. DOI: 10.1108/IJHMA-05-2018-0033
17. Nurkasheva N. S., Dosmanbetova A. S., Zharylkasinova M. Z. Impact of lease accounting according to international financial reporting standards on the indicators of financial statements in Kazakhstan. *Journal of Applied Economic Sciences*. 2018;13(4):979–986.
18. Kachkova O. E., Vakhrushina M. A., Demina I. D., Krishtaleva T. I., Sidorova M. I., Dombrovskaya E. N., Klepikova L. V. Developing the accounting concept in the public sector. *European Research Studies Journal*. 2018;21(1):636–649.
19. Kulikova L. I., Druzhilovskaya T. U., Druzhilovskaya E. S. Challenges of the practical application of international accounting standard on property, plant and equipment by Russian companies. *Journal of Engineering and Applied Sciences*. 2018;13(3):569–574. DOI: 10.36478/jeasci.2018.569.574
20. Zaridis A. D. Comparative analysis of leasing's evaluation as a method of financing investments in Greek agribusiness sector before and during Greek economic crisis. *Journal of Business and Economic Development*. 2017;2(2):79–86. DOI: 10.11648/j.jbed.20170202.12
21. Wineman A., Liverpool-Tasie L. S. Land markets and equity of land distribution in Northwestern Tanzania. *Agricultural and Applied Economics Association*. 2016;(July–August):1–31. DOI: 10.22004/ag.econ.235893
22. Druzhilovskaya T. Yu. The use of fair value in connection with the innovation of its introduction in federal accounting standards. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budget and Non-profit Organizations*. 2018;(1):2–10. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Татьяна Юрьевна Дружиловская** — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия  
tdruzhilovskaya@yandex.ru

**Эмилия Сергеевна Дружиловская** — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия  
druzhilovskaya@yandex.ru

### ABOUT THE AUTHORS

**Tat'yana Yu. Druzhilovskaya** — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia  
tdruzhilovskaya@yandex.ru

**Emiliya S. Druzhilovskaya** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia  
druzhilovskaya@yandex.ru

*Статья поступила в редакцию 26.11.2019; после рецензирования 20.12.2019; принята к публикации 28.01.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 26.11.2019; revised on 20.12.2019 and accepted for publication on 28.01.2020.*

*The authors read and approved the final version of the manuscript.*