

## **PROBLEM AREAS OF THE CURRENT FSB 25/2018 "LEASE ACCOUNTING"**

**Belousova M.E. (Russian Federation)**

*Belousova Margarita Eduardovna - Master,  
DEPARTMENT OF AUDIT AND INTERNAL CONTROL,  
ST. PETERSBURG STATE UNIVERSITY OF ECONOMICS, ST. PETERSBURG*

**Abstract:** *the article is devoted to a critical analysis of the main regulations of international and Russian accounting standards of leasing, the study of their requirements, as well as their assessment in terms of logic, validity, the possibility of application in practice and full reflection of the essence of the issue. Proposals for correct reflection of information in accounting and tax reporting were formed on the basis of the study. The results and conclusions obtained during the study can be used in the future for the development or adjustment of new and current international and Russian accounting standards.*

**Keywords:** *accounting, lease, reporting information, value, real estate.*

## **ПРОБЛЕМНЫЕ УЧАСТКИ ДЕЙСТВУЮЩЕГО ФСБУ 25/2018 "БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ АРЕНДЫ"**

**Белюсова М.Э. (Российская Федерация)**

*Белюсова Маргарита Эдуардовна – магистр,  
кафедра аудита и внутреннего контроля,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет, г.  
Санкт-Петербург*

**Аннотация:** *статья посвящена критическому анализу основных регламентаций международного и российского стандартов учета аренды, изучению их требований, а также их оценке с точки зрения логичности, обоснованности, возможности применения на практике и полного отражения сути вопроса. На основании исследования сформированы предложения по корректному отображению информации в бухгалтерской и налоговой отчетности. Полученные в ходе исследования результаты и выводы в будущем могут быть использованы при разработке или корректировке новых и текущих международных и российских стандартов бухгалтерского учёта.*

**Ключевые слова:** *бухгалтерский учет, аренда, отчетная информация, стоимость, недвижимост.*

В 2018 году Приказом Минфина РФ № 208н от 16.10.2018 утвержден новый российский стандарт ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», разработанный на основе международного стандарта МСФО (IFRS) 16

«Аренда». Это привело к новым правилам ведения бухгалтерского и налогового учета аренды. Но на практике применение данных регламентов сопровождается некоторыми противоречиями и не всегда может быть реализовано должным образом.

При разработке отечественного стандарта ФСБУ 25/2018 некоторые подходы учёта в качестве работающих и актуальных в российской действительности, были позаимствованы в международном стандарте МСФО (IFRS) 16 «Аренда», который по содержанию во много аналогичен нашему. Отметим основные из них [1]:

1. Подход к отражению объекта аренды в учете арендатора.

Разъяснение: независимо от характера аренды (финансовой или операционной) арендатор признает право пользования объектом аренды в качестве актива, при этом заложено требование, одновременное с признанием этого актива обязательства по аренде.

2. Подход к оценке объекта в учете арендатора.

Разъяснение: аренда включает величину первоначальной оценки обязательства по аренде, арендные платежи, осуществленные к дате начала, затраты арендатора в связи получением или восстановлением объекта аренды.

3. Общий подход арендатора к первоначальной оценке обязательства по аренде.

Разъяснение: аренда оценивается по приведенной стоимости арендных платежей, еще не осуществленных на начало аренды.

4. Подход к учету объектов аренды у арендодателя в зависимости от вида аренды: финансовой или операционной.

Здесь стоит отметить, что для обоих стандартов единым является и определение двух видов аренды. При финансовой аренде все риски и выгоды, связанные с арендой, переходят от арендодателя к арендатору, при операционная - такой передачи нет. При этом совпадают и условия, при которых аренда считается финансовой, как в российской действительности, так и в международной практике.

5. Подход к учету объектов аренды арендодателем.

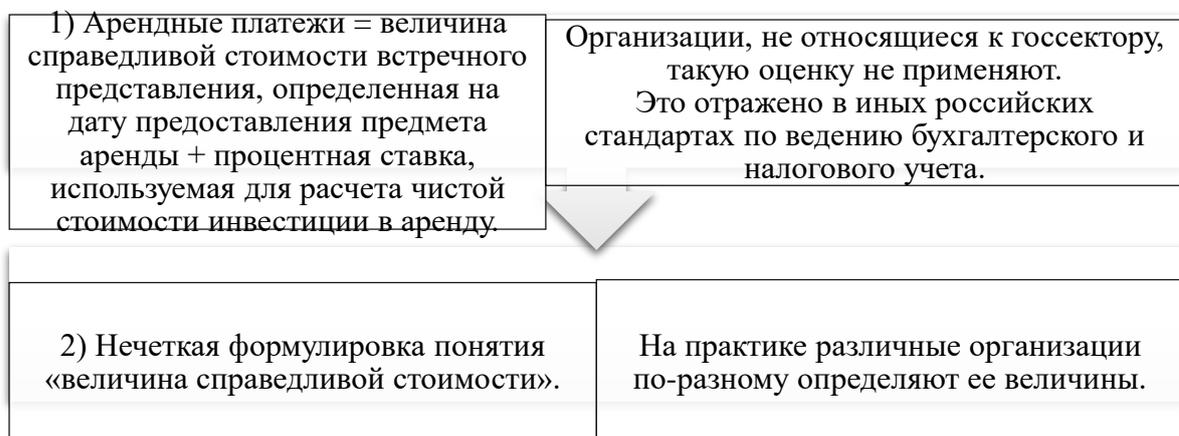
Разъяснение: при финансовой аренде арендодатель учитывает инвестицию в объект аренды, величина которой рассчитывается на основе арендных платежей; при операционной — арендодатель не изменяет прежний порядок учета объекта аренды.

Теперь рассмотрим основные различия международного и отечественного стандартов учёта аренды. В большей степени они касаются тех пунктов, которые регламентируют последующую оценку объекта аренды в учете арендатора. Для наглядности представим основные пункты в таблице (Рис. 1).

№	МСФО (IFRS) 16 «Аренда»	ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»,	Комментарий
1	Арендатор может применять для последующей оценки объектов аренды модель учета по первоначальной стоимости	Убытки от обесценения не отражаются в последующей оценке объекта аренды	Это отличие связано с тем, что стандарты ведения бухгалтерского учёта в России пока не содержат требования по учёту обесценения для организаций, которые не относятся к госсектору.
2	Объекты, которые выступают в статусе инвестиционной недвижимости требуют оценки в качестве объектов аренды по справедливой стоимости.	Подобное требование отсутствует в Российской системе, так как инвестиционная недвижимость не является объектом учета.	
3	Учёт объектов аренды по переоцененной стоимости определяется как разница между справедливой стоимостью и последующей накопленной амортизацией и убытками от обесценения.	Российский стандарт не устанавливает методику определения этой переоцененной величины, но при этом она должна применяться к тем объектам аренды, которые относятся к группе основных средств, отраженных в учетной политике арендатора.	Последующая оценка таких объектов аренды регламентируется и определяется правилами ПБУ 6/01 «Учет основных средств», но они не предусматривают применения справедливой стоимости и учета убытков от обесценения в последующей оценке основных средств.

*Рис. 1. Таблица. Различия учёта аренды в международном и российском стандартах*

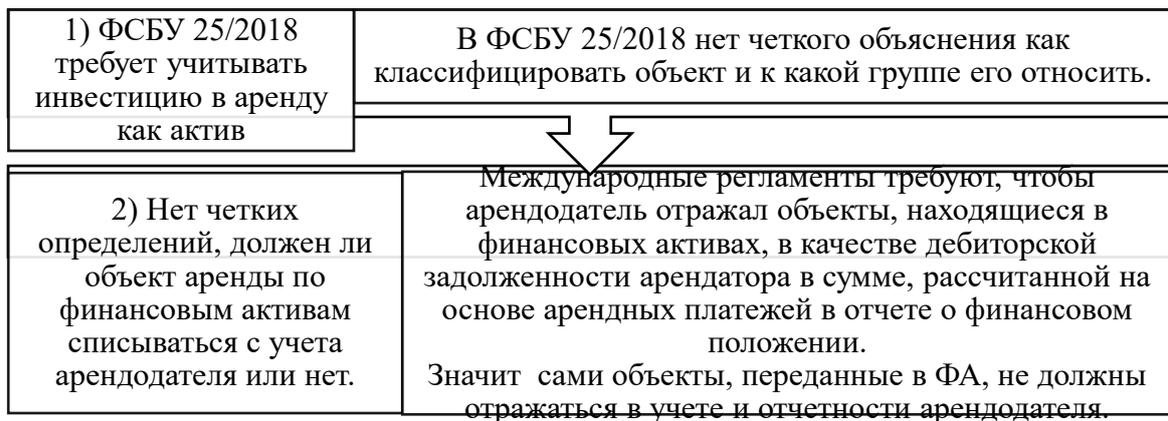
Далее рассмотрим основные моменты, которые в рамках одного стандарта противоречат друг другу. Так, например, система учета объекта аренды у арендодателя, отражённая в ФСБУ 25/2018, в основном разработана исходя из стандартов и регламентов МСФО (IFRS) 16, но в то же время некоторые ее положения абсолютно не соответствуют международным правилам.



*Рис. 2. Система учета объекта аренды у арендодателя*

Такое положение дел, представленное на рисунке 1 в пункте 1 нарушает единство системы, правил и принципов РСБУ в рамках подхода к оценке объектов учета. Более того, в отличие от стандартов ФСБУ 25/2018, в регламентах МСФО применяется четкое определение к понятию справедливая стоимость.

Подобная нечеткость требований встречается и в регламентах по учету аренды у арендодателя при финансовых активах (рисунок 3).



*Рис. 3. Система по учету аренды у арендодателя при финансовых активах*

Нечеткость в учете инвестиции в аренду в ФСБУ 25/2018 противоречит аналогичным требованиям МСФО (IFRS) 16, так как в международных стандартах такая инвестиция признается в качестве дебиторской задолженности. А в случае со списанием объекта аренды по финансовым активам с учета арендодателя ситуация вдвойне остается неопределенной, так как оба стандарта, наш и международный, не дают четких определений по тому, должен ли списываться объект или нет.

Система учета у арендодателя объекта, переданного в аренду при оборотных активах в регламентациях ФСБУ 25/2018 также не имеет четкого описания и определения. В стандарте имеется отсылка, что в этом случае арендодатель не изменяет прежний порядок учета переданного в аренду актива, данную формулировку можно расценить как требование, но в виду отсутствия четкой позиции по данному вопросу, на практике каждый может расценить данный стандарт по своему усмотрению. Аналогичная ситуация складывается и при рассмотрении стандартов МСФО (IFRS) 16, в них нет прямого указания, что объекты, переданные в ОА, продолжают учитываться арендодателем, есть лишь замечание, что в отношении таких объектов амортизация по-прежнему начисляется. Отсутствие четкой позиции касается в том числе и учета затрат, которые

ложатся на арендодателя при согласовании договора аренды. Формулировка в регламенте выглядит 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». Здесь мы сталкиваемся с явным противоречием, так как, если затраты будут прибавлены (включены) в себестоимость актива, то их невозможно учесть, как расходы. Если же они будут учтены как расходы, то соответственно они не смогут войти в состав себестоимости.

Некоторые регламенты ФСБУ 25/2018 и вовсе не дает полного и конкретного объяснения по корректной системе учета. К примеру, в стандарте есть указание, что погашение стоимости права пользования объектом аренды происходит через начисление амортизации. При этом нет никаких дополнительных разъяснений, на какие объекты относить эти амортизационные начисления. Возникает ситуация неопределенности, так как до конца неясно, признавать их расходами или включать в себестоимость в случае, если, к примеру, арендатор занимается производством какой-либо продукции. В международном стандарте есть указание, что арендатор должен включать амортизацию в формулу расчета последующей оценки объектов аренды. Если обратиться к экономической сущности амортизации, то она заключается в том, чтобы постепенно списывать стоимость амортизируемого объекта на затраты организации. В регламентах МСФО (IAS) 2 указано, что такие затраты могут включаться в себестоимость запасов, если они напрямую относятся к производственной деятельности. При этом их можно включать и в себестоимость других активов, которые создает сама организация и в случае, если эти затраты напрямую задействованы в создание этих самых активов. В качестве таковых могут выступать основные средства или нематериальные активы (это отмечено в стандартах по МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38). В противном случае, когда амортизируемый объект никак не участвует в создании актива, начисления по нему должны быть отнесены в статью расходов и при этом в себестоимость они не войдут [2].

Следующим пунктом, требующим также более четкого толкования, является регламентация об учете у арендатора начисленных процентов по арендным обязательствам. В российском стандарте сказано, что их требуется отнести к расходам арендатора. Это правило не относится только к тем процентам, которые включаются в стоимость актива. Однако регламент никак не разъясняет критериев разграничения этими частями. В международном стандарте МСФО (IFRS) 16, напротив, ясно раскрывается суть данного вопроса. Так проценты по арендным обязательствам нужно включать в состав прибыли или убытка. Но есть исключение, когда регламенты других действующих стандартов требуют, чтобы затраты

организации, связанные с данными процентами, входили в балансовую стоимость другого актива. В целом система учета процентов по арендным обязательствам схожа с рассмотренным ранее учетом амортизации объекта аренды. Соответственно проценты можно отнести к себестоимости нематериальных активов или основных средств, если объект, который был арендован принимал участие в их создании. И как в предыдущем случае, если они не участвовали в этом процессе, то они должны войти в статью расходов конкретного периода.

Особое внимание также стоит уделить терминологии в российском стандарте учета аренды ФСБУ 25/2018. В этой области есть свои проблемные участки. Так, например, новый принятый документ содержит понятия и термины, которые ранее не имели определения в законодательных нормах, регламентирующих ведение бухгалтерского учета в России. Терминология, не имеющая определений в бухгалтерском учете[3]:

- предмет аренды;
- право пользования активом;
- встречное обязательство;
- инвестиция в аренду/проценты, начисляемые по инвестиции в аренду/начисляемые по обязательству по аренде проценты;
- субаренда;
- негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды;
- обязательство по аренде.

Такого упущения лишен международный стандарт МСФО (IFRS) 16, в нем к каждому, используемому понятию, дано определение, четко раскрывающее его суть.

Указания по раскрытию информации об операциях аренды в отчетности арендатора и арендодателя в российском и международном стандартах очень близки между собой по содержанию. В обоих документах говорится об использовании табличной формы, как о наиболее подходящем варианте предоставления данных для раскрытия информации. Если же есть другая более удобная и информативная система представления, то рекомендуется в таком случае сделать выбор в пользу нее. Еще выбор иной формы требуется, когда необходимо отразить большую часть имеющих показателей по обоим стандартам, российскому и международному одновременно. Стоит отметить, что зачастую требования

МСФО (IFRS) 16 более жесткие, то есть они требуют более полного и подробного раскрытия информации, нежели российский стандарт.

Так, например, в отличие от МСФО (IFRS) 16, ФСБУ 25/2018 не запрашивает раскрыть в отчетности арендатора следующие величины [5]:



*Рис. 4. Пункты, которые не требуется отражать в раскрытии информации согласно российскому стандарту*

Таким образом, мы выявили проблемные и противоречивые аспекты нового российского стандарта ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и их влияние на введение отчётности и всю систему учета (Рис. 5).

Рассматриваемые аспекты	Позитивное влияние введения ФСБУ 25/2018	Проблемные и дискуссионные вопросы
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

*Рис. 5. Таблица. Аспекты введения ФСБУ 25/2018 в систему российских бухгалтерских стандартов*

Сводная таблица 2 наглядно показывает достоинства и преимущества нового российского стандарта ФСБУ 25/2018 и обозначает его положительную роль и влияние в вопросах регулирования учета аренды российских компаний, предприятий и фирм. Одновременно с этим новый регламент имеет недостатки, некоторые упущения, недоработки в виде не полностью раскрывавших суть требований, отсутствия конкретных указаний и правил учета аренды, противоречивых положений. Однако внедрение этого документа позволило приблизиться к международной бухгалтерской системе и начать регулировать важные и требующие

системного подхода вопросы учета аренды в российской практике. Но наличие рассмотренных проблемных аспектов свидетельствует о том, что в дальнейшем необходимо прорабатывать и развивать российские стандарты. Данный анализ и исследование могут помочь организациям в процессе подготовки отчетности и раскрытия внутренней информации, а также специалистам по отслеживанию проблем практического использования стандартов бухгалтерского учета и проработке новых стандартов на государственном или международном уровне.

### *Список литературы / References*

1. *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.
2. *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.
3. *Дружиловская Э.С.* Принципы формирования финансовой отчетности в России и в МСФО. Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2016;399(15):2–13.
4. *Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С.* Аренда: проблемные аспекты учета и формирования отчетной информации // Учет. Анализ. Аудит, 2020. № 2. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/arenda-problemnye-aspekty-ucheta-i-formirovaniya-otchetnoy-informatsii/> (дата обращения: 15.11.2021).
5. *Ковалев В.В.* Категория аренды в учетно-аналитической практике: логика идентификации и перспективы развития. Вестник НГУЭУ. 2017;(4):102–107.
6. *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.