

DOI 10.46320/2077-7639-2021-5-108-106-112

Особенности формирования информации и бухгалтерского учета арендных отношений при переходе на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

Сафина Р.Р., Асаева К.А.

В статье представлена иллюстрация арендных отношений на примере промышленной компании, вступающей в арендные отношения в качестве и арендатора, и арендодателя. Рассмотрены особенности арендных отношений в условиях перехода российского учета на федеральные стандарты, в частности на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Обусловлена важность понимания нормативных изменений в бухгалтерском учете арендных отношений для групп промышленных компаний. В статье раскрыты особенности ведения бухгалтерского учета у арендодателя и арендатора в соответствии с ФСБУ 25/2018, приведены примеры отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета промышленных компаний в хронологическом порядке: до и после введения ФСБУ 25/2018. Сделаны выводы и выявлены особенности отражения бухгалтерских записей по договорам аренды при переходе на федеральный стандарт.

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ

ГОСТ 7.1–2003

Сафина Р.Р., Асаева К.А. Особенности формирования информации и бухгалтерского учета арендных отношений при переходе на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // Дискуссия. – 2021. – Вып. 108. – С. 106–112.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА

Бухгалтерский учет, управленческий учет, нормативное регулирование, аренда, арендатор, арендодатель.

JEL: M400, M410, M490

Введение

Российские компании промышленного сектора на сегодняшний день являются одним из основных источников финансовых доходов национальной экономики. Для многих промышленных групп компаний характерны отношения, не только связанные непосредственно с основной деятельностью хозяйствующих субъектов, но и отношения, относящиеся к прочей деятельности. Так, одним из прочих видов деятельности компаний являются арендные отношения, которые в современных условиях инновационной экономики являются довольно распростра-

ненной формой деятельности, заслуживающей не меньшего внимания. Законодательному регулированию аренды посвящена Глава 34 «Аренда» Гражданского кодекса Российской Федерации, согласно которой есть две стороны (арендодатель и арендатор), заключившие договор аренды, на основании которого арендодатель предоставляет, а арендатор принимает во временное владение и/или пользование имущество за плату. Поскольку именно сфера арендных отношений с 2022 года кардинально поддается изменениям со стороны бухгалтерского учета в связи с переходом на федеральный стандарт учета операций

DOI 10.46320/2077-7639-2021-5-108-106-112

Features of the formation of information and accounting of lease relations during the transition to FSA 25/2018 «Lease accounting»

Safina R.R., Asaeva K.A.

The article provides an illustration of lease relations using an example of an industrial company entering into lease relations as both a lessee and a lessor. The features of lease relations in the context of the transition of Russian accounting to federal standards, in particular to FSA 25/2018 «Lease accounting», are considered. The importance of understanding the regulatory changes in the accounting of lease relations for groups of industrial companies is determined. The article reveals the peculiarities of accounting for the lessor and the lessee in accordance with FSA 25/2018, examples of the reflection of business transactions on the accounts of industrial companies are given in chronological order: before and after the introduction of FSA 25/2018. Conclusions are drawn and the features of the reflection of accounting records for lease agreements during the transition to the federal standard are revealed.

FOR CITATION

Safina R.R., Asaeva K.A. Features of the formation of information and accounting of lease relations during the transition to FSA 25/2018 «Lease accounting». *Diskussiya [Discussion]*, 108, 106–112.

APA

KEYWORDS

Accounting, management accounting, regulation, rent, lessee, lessor.

JEL: M400, M410, M490

аренды, выбранная тема является актуальной для детального рассмотрения особенной бухгалтерского учета арендных отношений как у арендатора, так и у арендодателя.

Методы исследования. В ходе исследования применялись следующие методы: системно-аналитические, анализ научной литературы и нормативной базы, регулирующей бухгалтерский учет арендных отношений.

Результаты исследования.

Неоспорим тот факт, что бухгалтерский учет, соответствующий требованиям законодательного и нормативного регулирования, является основным фундаментом для формирования достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащей итоговые показатели финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. На основании финансового бухгалтерского

учета происходит построение и управленческого учета, предназначенного для понимания эффективности деятельности именно внутри компании. Данные управленческого учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая включает в себя бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и другие формы, позволяют руководству компании принимать на основе анализа данных правильные и стратегически обоснованные управленческие решения.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность является «лицом» компании и изменения в нормативном регулировании бухгалтерского учета и отчетности, в частности переход на федеральные стандарты, должны быть учтены не только работниками бухгалтерской службы, но и управленческим персоналом. Ведь именно руководитель компании, подписывая бухгалтерскую (финан-

совую) отчетность, берет на себя всю ответственность за ее достоверность при предоставлении собственникам, регулирующим органам и другим заинтересованным лицам.

Министерство финансов РФ приказом от 16 октября 2018 г. № 208н утвердило федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (далее – Стандарт). Данный Стандарт максимально приближен к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), а именно к IFRS 16 «Аренда». Новый федеральный Стандарт обязателен к применению всеми хозяйствующими субъектами, кроме организаций государственного сектора, при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г.

Говоря о нормах Стандарта, в первую очередь следует отметить, что он применяется только в том случае, если выполняются одновременно все условия, при которых объект признается именно объектом учета аренды:

— предмет аренды предоставляется на определенный срок;

— есть четкая идентификация предмета аренды непосредственно;

— при использовании предмета аренды арендатор получает экономические выгоды;

— арендатор сам определяет цели использования предмета аренды.

Учитывая, что действие Стандарта предусмотрено при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности начиная с 2022 года, бухгалтерские службы уже в 2021 году должны провести полный анализ арендных отношений компании и разработать предложения по внесению изменений в учетную политику и ряд документов, утверждаемых в ее составе.

Арендные отношения имеют довольно сложную систему, которую необходимо структурировать таким образом, чтобы понять, как повлияет новый Стандарт на ведение учета. На рис. 1 представлена иллюстрация арендных отношений на примере промышленной компании, которая является и арендатором, и арендодателем в отдельно заключенных договорах.



Рис. 1. Иллюстрация арендных отношений промышленной компании

При большом количестве договоров аренды систематизация имеющихся данных может быть произведена с использованием информационной технологии – анализ больших баз данных (bigdata).

Стандарт предполагает изменения в учете как у арендодателя, так и у арендатора. Поскольку уже имеется представление о том, что большинство промышленных компаний могут выступать и в той и другой роли, целесообразно и необходимо изучить изменения нормативного регулирования в случаях, когда компании и сдают имущество в аренду, и принимают его во временное владение и/или пользование.

Рассматривая изменения в учете арендодателя, необходимо отметить, что Стандарт содержит норму, когда объекты аренды могут классифицироваться в качестве объектов учета операционной аренды или объектов учета неоперационной (финансовой аренды) при выполнении хотя бы одного условия, предусмотренного Стандартом. Такая классификация должна быть произведена в разрезе каждого договора аренды. На рис. 2 описаны условия классификации объектов учета аренды у арендодателя.

Для понимания того, как перейти на Стандарт с бухгалтерской точки зрения, необходимо прове-



Рис. 2. Условия классификации объектов учета аренды у арендодателя

Таблица 1

Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета у арендодателя до и после введения Стандарта

Д-т	К-т	Наименование хозяйственной операции
До введения в действие Стандарта		
01, субсчет «Имущество, переданное в аренду»	01, субсчет «Собственное имущество»	Передача в аренду имущества
62 (76)	91.1	Отражение арендной платы
90.3	68, субсчет «Расчеты по НДС»	Исчисление НДС с арендной платы
01, субсчет «Собственное имущество»	01, субсчет «Имущество, переданное в аренду»	Возврат имущества, ранее переданного в аренду
После введения в действие Стандарта		
01, субсчет «Имущество, переданное в аренду»	01, субсчет «Собственное имущество»	Списание первоначальной стоимости имущества, переданного в аренду
02	01, субсчет «Имущество, переданное в аренду»	Списание амортизации, начисленной за период эксплуатации переданного в аренду имущества
62 (76), субсчет «Чистая инвестиция в аренду»	01, субсчет «Имущество, переданное в аренду»	Передача предмета финансовой аренды. Формирование инвестиции в аренду в сумме, не превышающей чистую стоимость.
62 (76), субсчет «Чистая инвестиция в аренду»	91.1	Начисление процентного дохода (ежемесячно либо ежеквартально)

сти хронологию учета у арендодателя по старым и новым правилам. Рассмотрим данную хронологию (табл. 1).

Таким образом, если арендодатель примет решение о ведении бухгалтерского учета по прежним правилам, то он будет в основном руководствоваться ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» в случае возникновения определенных затрат при передаче имущества арендатору. Если нормативные изменения коснулись арендодателя, и он обязан применять в учете новые правила, то согласно условиям Стандарта, в учете должны быть отражены принципиально новые хозяйственные операции. Так, арендодатель признает в учете объекты неоперационной (финансовой) аренды, что означает признание инвестиции в аренду в размере ее чистой стоимости. Чтобы определить чистую стоимость, арендодатель должен продисконтировать ее валовую стоимость с помощью процентной ставки, при использовании которой предмет аренды в виде инвестиции будет равен сумме его справедливой стоимости и затрат, которые арендодатель несет в связи с договором аренды. Валовую стоимость, согласно Стандарту, нужно определить в сумме будущих арендных платежей, которые по договору аренды причитаются арендодателю. Так, в учете чистая стоимость уменьшается благодаря полученным арендным платежам и одновременно увеличивается из-за начисляемых процентов.

Рассматривая ситуацию, когда промышленная компания в арендных отношениях выступает арендатором, Стандартом предусмотрено, что предмет аренды должен быть признан в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательства по аренде, однако если выполняются определенные условия, то компания вправе не осуществлять данное признание. Необходимо отметить, что, если данные условия не выполняются, арендатор безоговорочно переходит на учет по новым правилам, которые также предусматривают кардинальные изменения. Однако, раз существует возможность учета по прежним правилам, арендатор в полной мере может воспользоваться данным правом, поэтому есть необходимость внимательно изучить условия, предусмотренные Стандартом. На рис. 3 рассмотрены условия учета у арендатора в прежнем формате.

Если описанные выше условия не выполняются, то арендатор обязан перейти на учет по новым правилам. Аналогично с ситуацией учета у арендодателя проведем хронологию учета у арендатора по старым и новым правилам (табл. 2).

Если по итогам анализа договоров аренды, арендатор принял решение, что он будет вести учет по прежним правилам, то в процессе ведения учета, как и прежде, он будет руководствоваться ПБУ 10/99 «Расходы организации» и правилами забалансового учета. Если же анализ договоров аренды определяет, что необходимые условия



Рис. 3. Условия учета у арендатора в прежнем режиме

Таблица 2

Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета у арендаторов до и после введения Стандарта

Д-т	К-т	Наименование хозяйственной операции
До введения в действие Стандарта		
001	-	Получение имущества в аренду
20, 44, 91.2	60 (76)	Отражение арендной платы
-	001	Возвращение имущества, полученного в аренду
После введения в действие Стандарта		
08, субсчет «Вложения в право пользования активом»	76	Отражение дисконтированной суммы будущих арендных платежей
01, субсчет «Права пользования активом»	08, субсчет «Вложения в право пользования активом»	Перевод объекта в состав основных средств разрезе субсчета после того, как имущество готово к использованию.
91.2	76 «Обязательство по аренде»	Начисление арендной платы по обязательству
20, 26, 44, 91.2	02 «Амортизация права пользования активом»	Начисление амортизации по имуществу, полученному в аренду

для учета по прежним правилам не выполняются, то компания обязана применять новые правила Стандарта, согласно которому необходимо признать в учете предмет аренды как право пользования активом и обязательство по аренде. Таким образом, компания должна определить фактическую стоимость права пользования, которая формируется из следующих показателей: первоначальная оценка обязательства по аренде, арендные платежи, затраты арендатора и величина оценочного обязательства (в случае его возникновения). Обязательство по аренде компания должна определить в сумме приведенной стоимости будущих арендных платежей. Данную

приведенную стоимость также необходимо определить с помощью дисконтирования их исходной суммы с применением такой же ставки, описанной ранее при характеристике учета у арендодателя. Так, происходит обратная ситуация по сравнению с правилами учета у арендодателя, величина обязательства увеличивается при начислении процентов и одновременно уменьшается при оплате арендных платежей, а начисление амортизации погашает стоимость права пользования активом.

Заключение

Таким образом, можно сделать вывод, что переход на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» представляет собой сложный процесс

и серьезные изменения в бухгалтерском учете промышленных компаний, имеющих заключенные договоры аренды. В группах компаний с множеством дочерних компаний для принятия

управленческого решения – переход на Стандарт – руководителям компаний может быть предложен анализ больших баз данных, на основании которого и будет принято это самое решение.

Список литературы

1. Приказ Минфина России «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» от 16.10.2018 № 208н. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/715e3bc3ce15aeb950016a863db274e861a8bf31/ (дата обращения: 06.10.2021).
2. Обзор ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://base.garant.ru/77398993/#friends> (дата обращения: 06.10.2021).
3. Типовые бухгалтерские проводки для арендатора и арендодателя. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.glavbukh.ru/art/21335-tipovye-buhgalterskie-provodki-dlya-arendatora-i-arendodatela> (дата обращения: 06.10.2021).
4. Букина О., Лавров А. Как меняется учёт аренды: анализируем ФСБУ 25/2018. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://kontur.ru/articles/5657> (дата обращения: 06.10.2021).
5. Рабинович А.М. ФСБУ 25/2018: безвозмездное пользование имуществом и договор аренды с неопределенным сроком // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. 2020. № 12.
6. Рабинович А.М. Арендная неопределенность. Как учесть имущество, предоставленное на неопределенный срок или безвозмездно // Финансовая газета. 2020. № 41.
7. 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. С. 42-51.
8. Хомуцкий А.А. История развития договора аренды и документов, связанных с ней, до ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // Евразийское Научное Объединение 2020. - № 5-4. С. 325-328.
9. Ерина Т.В., Коробельникова Л.Л. Особенности применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // Экономика в меняющемся мире. Сборник научных статей. 2019. С. 28-31.

References

1. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation "On Approval of the Federal Accounting Standard FSB 25/2018 "Lease Accounting" dated 16.10.2018 No. 208n. [Electronic resource]. Access mode: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/715e3bc3ce15aeb950016a863db274e861a8bf31/ (accessed: 06.10.2021).
2. Review of FSB 25/2018 "Lease Accounting". [Electronic resource]. Access mode: <https://base.garant.ru/77398993/#friends> (date of application: 06.10.2021).
3. Standard accounting entries for the tenant and the landlord. [Electronic resource]. Access mode: <https://www.glavbukh.ru/art/21335-tipovye-buhgalterskie-provodki-dlya-arendatora-i-arendodatela> (date of reference: 06.10.2021).
4. Bukina O., Lavrov A. How lease accounting changes: analyzing the FSB 25/2018. [Electronic resource]. Access mode: <https://kontur.ru/articles/5657> (accessed: 06.10.2021).
5. Rabinovich A.M. FSB 25/2018: gratuitous use of property and lease agreement with indefinite term // Pharmacy: accounting and taxation. 2020. № 12.
6. Rabinovich A.M. Rental uncertainty. How to take into account property provided for an indefinite period or free of charge // Financial Newspaper. 2020. No. 41.
7. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. FSB 25/2018 "Lease Accounting" and IFRS 16 "Lease": comparative analysis of the main provisions // Accounting. Analysis. Audit. 2019. No. 6. P. 42-51.
8. Khomutetsky A.A. The history of the development of the lease agreement and documents related to it, before FSB 25/2018 "Lease accounting" // Eurasian Scientific Association 2020. - № 5-4. P. 325-328.
9. Eria T.V., Korabelnikova L.L. Features of the application of FSB 25/2018 "Lease Accounting" // Economics in a changing world. Collection of scientific articles. 2019. P. 28-31.

Информация об авторах

Сафина Р.Р., доцент, кафедра корпоративных финансов и учетных технологий, Уфимский государственный нефтяной технический университет (г. Уфа, Российская Федерация). Почта для связи с автором: safrezeda@mail.ru

Асаева К.А., магистрант, кафедра корпоративных финансов и учетных технологий, Уфимский государственный нефтяной технический университет (г. Уфа, Российская Федерация); бухгалтер группы учета хозяйственных операций филиалов ПАО «Газпром газораспределение Уфа». Почта для связи с автором: kamilla.asaeva.2013@mail.ru

Информация о статье

Дата получения статьи: 16.09.2021
Дата принятия к публикации: 19.10.2021

© Сафина Р.Р., Асаева К.А., 2021.

Information about the authors

Safina R.R., associate professor of the Department of corporate finance and accounting technologies, Ufa State Petroleum Technological University (Ufa, Russian Federation). Corresponding author: safrezeda@mail.ru

Author ID: 638664

Asaeva K.A., master's student of the Department of corporate finance and accounting technologies, Ufa State Petroleum Technological University (Ufa, Russian Federation); accountant of the business operations accounting group of the branches PAO Gazprom gazoraspredeleniye Ufa. Corresponding author: kamilla.asaeva.2013@mail.ru

Article Info

Received for publication: 16.09.2021
Accepted for publication: 19.10.2021

© Safina R.R., Asaeva K.A., 2021.