

УДК 657.1
ББК 65.052

DOI: 10.25683/VOLBI.2019.47.234

Popravko Inna Viktorovna,
candidate of economics,
associate professor of the Department of Accounting,
Voronezh State University,
Voronezh,
e-mail: ipopravko@mail.ru

Поправко Инна Викторовна,
канд. экон. наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета,
Воронежский государственный университет,
г. Воронеж,
e-mail: ipopravko@mail.ru

НОВЫЕ ПРАВИЛА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОБЪЕКТОВ ЛИЗИНГА У ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЯ

NEW RULES OF ACCOUNTING OF LEASING OBJECTS OF THE LEASING RECIPIENT

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (1.7. Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей)

08.00.12 – Accounting, statistics (1.7. Accounting (financial, managerial, tax, etc.) accounting in organizations of various legal forms, all spheres and industries)

В современных кризисных условиях мировой экономики организации находятся в поиске наиболее выгодных и оптимальных условий инвестирования в основные средства, в связи с чем лизинговые операции приобретают широкую популярность. В такой ситуации является обоснованным принятие нового федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», вступающего в силу с 1 января 2022 г. и более полно регламентирующего отражение в бухгалтерском учете операций аренды, к которым относятся договоры лизинга, а также поясняющего раскрытие информации об этом в финансовой отчетности. Указанный стандарт призван заменить морально устаревшие «Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга», утвержденные приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15, а также упорядочить деятельность в этой сфере. В данной статье проводится анализ положений двух стандартов, дается сравнительная характеристика нового и старого порядка отражения лизинговых операций у лизингополучателя, подробно рассматривается сущность принятых изменений и их влияние на деятельность хозяйствующих субъектов. Отдельное внимание уделяется последствиям для арендаторов в связи с введением в действие нового стандарта, даются рекомендации по отражению операций лизинга на счетах бухгалтерского учета у лизингополучателя в соответствии с ФСБУ 25/2018. В частности, отмечается положительное влияние нового стандарта на прозрачность и полноту отражения лизинговых операций и раскрытие информации об этом в отчетности. Следует сказать, что ФСБУ 25/2018 более четко регламентирует бухгалтерский учет фактов хозяйственной жизни, связанных с договором лизинга, снижая влияние на это договорных условий.

In the current crisis conditions in the global economy, organizations are in search for the most favorable and optimal ways of investing in fixed assets, in connection with which leasing operations are gaining wide popularity. In such a situation, it is reasonable to adopt a new federal accounting standard FSBU 25/2018 “Accounting for Leases”, which comes into force on January 1, 2022 and more fully regulates the accounting for rental operations, which include leasing contracts,

and also explains the disclosure information about this in the financial statements. Specified standard is intended to replace the outdated guidelines on reflection in accounting of operations under a lease agreement, approved by the Order of the Ministry of Finance of Russia dated February 17, 1997 No. 15, and also streamlined activities in this area. This article analyzes the provisions of the two standards, gives a comparative description of new and old procedures for reflecting leasing operations with the lessee, and details the essence of the adopted changes and their impact on the activities of economic entities. Special attention is paid to the implications for tenants in connection with introduction of new standard; recommendations are given on how to reflect leasing transactions on the accounts of the lessee in accordance with FSBU 25/2018. In particular, there is a positive impact of the new standard on the transparency and completeness of reflection of leasing operations and the disclosure of information in the reporting. It should be said that the FSBU 25/2018 more clearly regulates the accounting of the facts of economic life associated with the lease agreement, reducing the impact on it of the contractual terms.

Ключевые слова: аренда, лизинг, право пользования активом, инвестиционная недвижимость, обязательства по аренде, лизингополучатель, арендатор, бухгалтерский учет, сравнение стандартов.

Keywords: leasing, right to use an asset, investment property, lease obligations, lessee, tenant, accounting, comparison of standards.

Введение

В условиях глобализации мировой экономики важным является сближение правил ведения бизнеса, бухгалтерского учета и подготовки отчетности различных стран. В связи с этим особую актуальность приобретает гармонизация российских стандартов ведения бухгалтерского учета с международной практикой отражения аналогичных фактов хозяйственной жизни организации. В настоящее время расширяется практика заключения договоров лизинга, и такие операции становятся все более популярными. В этих условиях правильность оценки объектов лизинга, обязательств, возникающих по договору лизинга, отражения

лизинговых платежей, а также полнота раскрытия такой информации в отчетности приобретают особое значение. В условиях интеграции экономических процессов в мировой экономике важным является унификация нормативно-правового регулирования в области бухгалтерского учета. В целях сближения российских и международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности был принят Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [1], вступающий в силу в 2022 г., призванный заменить собой действующие на текущий момент «Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга», утв. приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15 [2]. Переход на данный стандарт потребует значительного пересмотра учетных процессов в организации в части арендованного имущества. В связи этим тема исследования является **актуальной**.

Целью исследования является изучение новых правил отражения лизинговых операций и выявление их влияния на процессы бухгалтерского учета организации.

Исходя из поставленной цели сформирован и решен ряд **задач**:

- сравнение действующих и новых положений по учету лизинговых операций;
- выявление возможных последствий для арендаторов, возникающих в связи с переходом на новый стандарт;
- формулирование рекомендаций по отражению лизинговых операций в бухгалтерском учете в соответствии с новым положением.

Научная новизна. В качестве результатов, составляющих научную новизну исследования, можно выделить следующее:

- разработку сравнительной характеристики действующих и новых положений по учету лизинговых операций;
- формулирование последствий и подготовку рекомендаций по отражению лизинговых операций у лизингополучателя в связи с вступлением в силу ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [1].

Методология. В процессе исследования были использованы системный подход и методы анализа, синтеза и сравнения информации, размещенной в трудах отечественных ученых, законодательных и нормативно-правовых актах.

Теоретическая и практическая значимость. Полученные в процессе выполнения исследования результаты могут быть применены в практике ведения бухгалтерского учета российских организаций и интересны с теоретической точки зрения широкому кругу лиц.

Основная часть

Гармонизация российских и международных стандартов бухгалтерского учета является важной задачей в современных условиях. В целях сближения национальных подходов к отражению лизинговых операций с положениями, изложенными в МСФО, был принят федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [1], вступающий в силу с 1 января 2022 г., в значительной степени изменяющий порядок учета фактов хозяйственной жизни по договору лизинга в сравнении с действующими на данный момент «Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга», утв. приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15 [2]. Однако законом предусмотрена возможность применения нового стандарта с момента его утверждения

в добровольном порядке. Новый стандарт предусматривает значительные изменения в порядке отражения операций лизинга в бухгалтерском учете и раскрытии информации об этом в отчетности.

Первое изменение коснулось порядка постановки на баланс лизингового имущества. В соответствии с действующими на текущий момент указаниями условия, на основе которых определяется, на балансе лизингодателя или лизингополучателя будет учитываться арендованный объект, определяются в договоре лизинга, при этом будет применяться различный порядок бухгалтерского учета таких операций [3]. Новый стандарт предусматривает единый порядок учета фактов хозяйственной жизни организации, связанных с лизингом, независимо от условий договора. В частности, в соответствии с п. 10 ФСБУ 25/2018 арендатор признает предмет аренды в качестве права пользования активом.

Понятие «право пользования активом (ППА)» в стандарте не определено, вероятно, следует руководствоваться положениями МСФО 16 «Аренда», согласно которому активом в форме права пользования является актив, который представляет собой право арендатора использовать базовый актив в течение срока аренды [4]. Однако в п. 11 ФСБУ 25/2018 приводятся признаки, в соответствии с которыми предмет аренды можно квалифицировать в качестве права пользования активом, для этого:

- срок аренды должен превышать 12 месяцев;
- рыночная стоимость предмета аренды должна превышать 300 000 руб., а арендатор получать экономические выгоды от его использования.

Второе существенное изменение связано с порядком определения стоимости признания объекта лизинга в бухгалтерском учете. В соответствии с п. 8 действующих на данный момент указаний лизинговое имущество учитывается по стоимости, указанной в договоре [2]. Новый стандарт предписывает признавать право пользования активом по фактической стоимости, которая в соответствии с п. 13 ФСБУ 25/2018 состоит из:

- первоначальной оценки обязательства по аренде (согласно п. 14 стандарта она равна сумме приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки, определенной путем дисконтирования номинальных величин будущих арендных платежей в соответствии с п. 15 стандарта);
- арендных платежей, осуществленных на дату представления предмета аренды или до такой даты;
- затрат арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;
- величины подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства [1].

Следующее нововведение касается раскрытия порядка изменения фактической стоимости права пользования активом, которое ранее не было предусмотрено. В частности, новым стандартом установлена возможность переоценки ППА в случае принятия такого решения арендатором и пересмотра его стоимости при изменении различных положений договора аренды, касающихся срока аренды, величины арендных платежей и других условий (п. 16, 21 ФСБУ 25/2018) [1].

Изменение порядка расчета фактической стоимости актива обусловило введение новых способов оценки обязательств по договору лизинга. Согласно ФСБУ 25/2018 сумма кредиторской задолженности, подлежащей отражению в учете арендатора, соответствует сумме приведенной

стоимости будущих лизинговых платежей на дату этой оценки, увеличиваемой в течение срока договора на сумму начисленных процентов и уменьшаемой на размер осуществляемых лизинговых платежей (п. 14, 18 ФСБУ 25/2018) [1].

В части возможности и порядка начисления амортизации в целом положения нового стандарта соответствуют рекомендациям, сформулированным в действующих на данный момент указаниях. Однако при начислении амортизации согласно ФСБУ 25/2018 следует учитывать следующие особенности:

— амортизация по полученной в лизинг инвестиционной недвижимости не начисляется (стандарт не приводит определение понятия «инвестиционная недвижимость», поэтому рекомендуется руководствоваться в этом вопросе МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость», согласно которому под инвестиционной недвижимостью понимается недвижимость (здания, земля и пр.), используемая с целью получения арендных платежей или выгоды от прироста стоимости) [5];

— срок амортизации права пользования активом определяется исходя из срока его полезного использования (если в дальнейшем предполагается выкуп предмета лизинга) или срока договора лизинга (в иных случаях);

— в случае использования способа уменьшаемого остатка при начислении амортизации в бухгалтерском учете возможно применение повышающего коэффициента (п. 19 ПБУ 6/01 «Учет основных средств») [6].

Изменился и порядок выкупа лизингового имущества. В соответствии с новым стандартом отсутствует необходимость выделения выкупной стоимости из суммы лизинговых платежей, в связи с чем признавать ее в качестве отдельного расхода не требуется, независимо от условий договора лизинга в этой части.

В результате принятия нового стандарта по учету арендованного имущества были существенно расширены требования по отражению операций с лизинговым имуществом в отчетности. В соответствии с Приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15 раскрытию подлежала только информация о выбранных условиях постановки лизингового имущества на баланс и о предстоящих лизинговых платежах в последующем отчетном периоде и до конца действия договора лизинга без каких-либо дополнительных пояснений [2]. В новом стандарте данному вопросу посвящен целый раздел «Раскрытие информации», содержащий подробное описание требований по отражению разного рода информации об объектах аренды в бухгалтерской отчетности.

Таким образом, основные отличия в отражении операций лизинга у лизингополучателя между положениями «Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга», утв. приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15, и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» можно представить в форме табл. 1.

Таблица 1

Сравнительная характеристика учета лизинговых операций у лизингополучателя в соответствии с Приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15 и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

Аспект учета	Приказ Минфина России от 17.02.1997 № 15	ФСБУ 25/2018
Порядок постановки на баланс лизингового имущества	Определяется в договоре лизинга	Единый порядок, независимо от условий договора лизинга
Порядок определения стоимости объекта лизинга	По стоимости, указанной в договоре лизинга	По фактической стоимости
Возможность изменения стоимости объекта лизинга	Не предусмотрена	Предусмотрена возможность переоценки ППА по решению арендатора и пересмотра стоимости при изменении условий договора
Способ оценки обязательств по договору лизинга	В соответствии с условиями договора лизинга	По сумме приведенной стоимости будущих лизинговых платежей, с учетом начисленных процентов и произведенных лизинговых платежей
Порядок начисления амортизации	Аналогично положениям, действующим для основных средств	Не начисляется по инвестиционной недвижимости, начисляется по ППА
Срок начисления амортизации	Аналогично положениям, действующим для основных средств	Исходя из срока полезного использования или срока договора лизинга
Раскрытие информации в отчетности арендатора	Два положения	Четырнадцать положений

Исходя из произведенного сравнительного анализа двух нормативно-правовых актов, регламентирующих учет лизинговых операций, можно сделать следующие выводы:

— ранее в процессе учета объектов лизинга хозяйствующие субъекты в большей степени руководствовались условиями договоров, многие вопросы не были регламентированы;

— новый федеральный стандарт устанавливает более четкие требования к порядку учета и отражения в отчетности операций с лизинговым имуществом;

— положения, отраженные в ФСБУ 25/2018, приближают нормы российского законодательства в части бухгалтерского учета лизинговых операций к международным стандартам.

Таким образом, новый федеральный стандарт бухгалтерского учета более полно описывает и структурирует порядок учета лизинговых операций, в результате чего повышается прозрачность и полнота бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни организации, возникающих в связи с выполнением договора лизинга, и раскрытия информации об этом в отчетности.

В связи с принятием нового ФСБУ 25/2018 для учета операций с правом пользования активом у арендатора рекомендуется открытие специальных дополнительных субсчетов к следующим счетам [7]:

— к счету 01 «Основные средства» — субсчетов 01-1 «Собственные основные средства», 01-2 «Права пользования активом»;

— к счету 02 «Амортизация основных средств» — суб-счетов 02-1 «Амортизация собственных основных средств», 02-2 «Амортизация прав пользования активом»;

— к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» — субсчета 08-9 «Приобретение прав пользования активом»;

— к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и креди-

торами» — субсчета 76-5 «Расчеты по договорам финансовой аренды».

На основании открытых специальных субсчетов для отражения операций лизинга у арендатора в соответствии с рекомендациями, описанными в стандарте, можно сформировать корреспонденции счетов, описанные в табл. 2 [8].

Таблица 2

Корреспонденции счетов по отражению лизинговых операций у арендатора

Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Отражено обязательство по договору лизинга	08-9	76-5
Отражены затраты, понесенные арендатором в связи с поступлением объекта лизинга	08-9	10, 60 и др.
Отражено оценочное обязательство по договору лизинга	08-9	96
Принято к учету право пользования активом	01-1	08-9
Начислены проценты по договору лизинга	26, 44 и др.	76-5
Перечислен лизинговый платеж с расчетного счета арендатора	76-5	51
Начислена амортизация по праву пользования активом	26, 44 и др.	02-1
Принятие ППА в состав собственных основных средств в результате выкупа объекта лизинга	01-1	01-2
Отражение суммы начисленной амортизации	02-2	02-1

Действительно, вопросы учета арендованного имущества были недостаточно проработаны в законодательно-нормативных актах и практике ведения бухгалтерского учета, что обусловило необходимость принятия нового ФСБУ 25/2018, не только подробно разъясняющего порядок учета лизинговых операций, но и сближающего российские и международные стандарты финансовой отчетности организации.

Заключение

Таким образом, в процессе исследования были проанализированы новый и старый подходы к отражению лизинговых операций, проведена сравнительная характеристика положений Приказа Минфина России от 17.02.1997

№ 15 и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». В результате можно сделать вывод о большей приближенности нового стандарта к рекомендациям, содержащимся в МСФО 16 «Аренда» и МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость», благодаря чему применение ФСБУ 25/2018 приведет к увеличению достоверности учетных данных об объектах аренды и полноте раскрытия такой информации в отчетности [9].

В статье на основе требований нового стандарта даны рекомендации по открытию специальных субсчетов для отражения операций по договорам лизинга и представлены корреспонденции счетов, связанные с различными фактами хозяйственной жизни арендатора, возникающие в результате исполнения лизинговых обязательств.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/
2. Приказ Минфина РФ от 17.02.1997 № 15 (ред. от 23.01.2001) «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13998/
3. Сапожникова Н. Г., Поправко И. В. Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету: учеб. пособие. М.: КНОРУС, 2016.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н) // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/
5. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Ю. Б. Волкова, Т. А. Лаврухина, Я. Н. Недомолкина, И. В. Поправко, Н. Г. Сапожникова, М. В. Ткачева. Воронеж: Воронежский государственный университет, 2019.
6. Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/
7. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/
8. Как лизингополучатель отражает в бухгалтерском учете операции по договору лизинга с 2022 г. / Подготовлен специалистами АО «Консультант Плюс» 2019. // СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=PBI&n=243122#09387700369870469>
9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 20.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2019) // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193538/

REFERENCES

1. Order of the Ministry of Finance of Russia dated 10/16/2018 N 208n “On approval of the Federal Accounting Standard FSBU 25/2018 “Accounting for rent”. (In Russ.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/
2. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated February 17, 1997 No. 15 (as of January 23, 2001) “On recording leasing operations in accounting”. (In Russ.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13998/
3. Sapozhnikova N. G., Popravko I. V. Accounting laboratory workshop. Moscow, KNORUS Publ., 2016. (In Russ.).
4. International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 “Lease” (come into force on the territory of the Russian Federation by the Order of the Ministry of Finance of Russia dated 11.06.2016 N 111n). (In Russ.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/
5. Volkova Yu. B., Lavrukina T. A., Nedomolkina Ya. N., Popravko I. V., Sapozhnikova N. G., Tkacheva M. V. International Financial Reporting Standards. Voronezh, Voronezh State University. 2019. (In Russ.).
6. Order of the Ministry of Finance of Russia dated 30.03.2001 N 26n (ed. 05/16/2016) “On approval of the Accounting Statement” Asset Accounting “PBU 6/01”. (In Russ.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/
7. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of October 31, 2000 N 94n (as amended on 08.11.2010) “On approval of the Chart of Accounts for accounting of financial and economic activities of organizations and Instructions for its use”. (In Russ.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/
8. How lessee reflects operations under a leasing agreement in accounting starting from 2022. Prepared by specialists of Consultant PlusJSC2019. (In Russ.). URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=PBI&n=243122#09387700369870469>
9. International Financial Reporting Standard (IAS) 40 “Investment Real Estate” (entered into force on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia dated 12.28.2015 N 217n) (as amended on 07.20.2017) (as revised and amended and come into effect on 01/01/2019). (In Russ.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193538/

Как цитировать статью: Поправко И. В. Новые правила бухгалтерского учета объектов лизинга у лизингополучателя // Бизнес. Образование. Право. 2019. № 2 (47). С. 158–162. DOI: 10.25683/VOLBI.2019.47.234.

For citation: Popravko I. V. New rules of accounting of leasing objects of the leasing recipient. *Business. Education. Law*, 2019, no. 2, pp. 158–162. DOI: 10.25683/VOLBI.2019.47.234.