

Научная статья
<https://doi.org/10.23672/SAE.2024.29.47.001>
УДК 657.1



АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ОТНОШЕНИИ ОПЕРАЦИЙ АРЕНДЫ

Попова Ю.А.

Финансовый университет при Правительстве РФ

Аннотация. В статье рассматриваются проблемные вопросы формирования учетной политики для арендных операций согласно ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учёт аренды». Автор идентифицирует практические аспекты, требующие включения в учетную политику организаций по новому стандарту. В статье делается акцент на разнице в формировании бухгалтерского учета аренды по российским стандартам для организаций, ранее использовавших похожие концепции учета по международным стандартам бухгалтерского учета, и организаций, для которых требования федерального стандарта являются полностью новыми. Обсуждаются трудности, с которыми сталкиваются компании в рамках применения ФСБУ 25/2018, и предлагаются пути решения в рамках оптимизации учетной политики. Актуальность и важность раскрываемых вопросов подтверждается выводами и, проведенными автором, консультациями, связанными с методологическими аспектами применения данного стандарта.

Цель. Целью исследования является анализ составляющих элементов бухгалтерского учета аренды, которые следует предусмотреть в учетной политике организации, с учетом практической реализации нового федерального стандарта.

Методы. В процессе написания данной работы были использованы следующие методы научного исследования: систематизация теоретического и практического материала, анализ, индукция, сравнение, универсализация.

Результаты. Автор выявляет необходимость включить все существенные аспекты бухгалтерского учета арендных операций в учетную политику.

Выводы. Формирование учетной политики для учета операций аренды по ФСБУ 25/2018 важно для соответствия бухгалтерского учета положениям нового стандарта, повышения прозрачности бухгалтерской (финансовой) отчетности, что в свою очередь будет способствовать принятию обоснованных решений об инвестициях и кредитовании.

Ключевые слова: аренда, ФСБУ (Федеральный стандарт бухгалтерского учёта) 25/2018, МСФО (Международный стандарт финансовой отчетности) (IFRS) 16, обязательство по аренде, актив в форме права пользования, учетная политика, амортизация, дисконтирование.

ASPECTS OF THE IMPLEMENTATION OF ACCOUNTING POLICIES IN RELATION TO LEASE TRANSACTIONS

Yulia A. Popova

Financial University under the Government of the Russian Federation

Abstract. The article discusses the problematic issues of the formation of accounting policy for lease operations in accordance with FAS 25/2018 "Lease Accounting". The author identifies practical aspects that require inclusion in the accounting policies of organizations according to the new standard. The article focuses on the difference in the implementation of lease accounting according to Russian standards for organizations that previously used similar accounting concepts according to international accounting standards, and organizations for which the requirements of the federal standard are completely new. The difficulties faced by companies within the framework of the application of FAS 25/2018 are discussed, and solutions are proposed within the framework of optimizing accounting policies. The relevance and importance of the disclosed issues is confirmed by the conclusions about the consultations actually conducted by the author related to the meth-

odological aspects of the application of this standard. Object: The purpose of the study is to analyze the constituent elements of lease accounting, which should be provided for in the accounting policy of the organization, taking into account the practical implementation of the new federal standard.

Methods. In the process of writing this research paper, the following methods of scientific research were used: systematization of theoretical and practical material, analysis, induction, comparison, universalization.

Findings. The author identifies the need to include all significant aspects of accounting for lease transactions in the accounting policy.

Conclusions. The implementation of an accounting policy for accounting for lease transactions according to FAS 25/2018 is important for accounting compliance with the provisions of the new standard, increasing the transparency of accounting (financial) statements, which in turn will facilitate informed decisions on investments and lending.

Keywords: lease, FAS (Federal Accounting Standard) 25/2018, IFRS (International Financial Reporting Standard) (IFRS) 16, lease liability, right of use asset, accounting policy, depreciation, discounting.

Введение. С введением нового федерального стандарта бухгалтерского учета по учету арендных операций, ряд организаций столкнулись с трудностями при разработке учетной политики. Для многих бухгалтеров оказалось сложным понять все требования и предпосылки стандарта, так как его содержание было кратким, а детальных рекомендаций, иллюстративных примеров или практического руководства не существовало. У организаций, которые уже вели учет в соответствии с МСФО и следовали похожим, но не полностью аналогичным требованиям МСФО (IFRS) 16 «Аренда», на основании которого был создан российский стандарт, возникли вопросы оптимизации подходов, используемых в российском учете и международных стандартах финансовой отчетности [4].

МСФО (IFRS) 16 «Аренда» был введен к обязательному применению с 1 января 2019 года для организаций, составляющих финансовую отчетность в соответствии с МСФО при условии, что финансовый год организации совпадал с календарным. И, прежде всего, при первоначальной разработке учетной политики в соответствии с новым российским стандартом по учету аренды, необходимо было понять дату, с начала которой применение ФСБУ 25/2018 стало актуальным для организации. В общем случае, это 1 января 2022 года – дата, начиная с которой, следование новому стандарту стало обязательным для всех организаций на территории Российской Федерации. Однако, положениями федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» предусмотрено и ранее применение. Поэтому организация могла начать применять стандарт, например, с 1 января 2021 года. В основном, ранее применение было актуальным для организаций, которые уже вели учет аренды в

соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Возможна и обратная ситуация, когда ранее ФСБУ 25/2018 был неактуален для организации в силу отсутствия у нее договоров аренды. И необходимость в разработке учетной политики по бухгалтерскому учету арендных операций возникла только сейчас.

Результаты. В соответствии с ФСБУ 25/2018, организация могла не применять стандарт в отношении договоров аренды, срок которых истек до конца 2022 года. По новому стандарту в части идентификации договоров аренды с позиции арендатора бухгалтера имеют возможность использовать ряд упрощений. В частности, если реальный срок аренды меньше или равен одному году, или стоимость нового аналогичного объекта аренды составляет менее трехсот тысяч рублей; организация может зафиксировать в учетной политике право воспользоваться упрощением и отражать расходы на аренду в отчете о финансовых результатах по мере использования объекта, не признавая актив в форме права пользования и обязательство по аренде. Чтобы воспользоваться этим упрощением необходимо убедиться, что договором не предусмотрен переход права пользования или выкуп арендатором. Также условием является отсутствие у организации права сдавать объект в субаренду.

В учетной политике автор рекомендует указать счета и субсчета бухгалтерского учета, которые организация планирует использовать для ведения учета операций аренды.

В отношении актива в форме права пользования необходимо продумать момент начала начисления амортизационных отчислений в бухгалтерском учете. Если организация уже ведет учет арендных операций в соответствии с МСФО, оптимальным решением будет зафиксировать в

учетной политике начисление амортизации с даты признания актива в форме права пользования в бухгалтерском учете. В этом случае, начисление амортизации в российском бухгалтерском учете для основных средств должно быть скорректировано, чтобы соответствовать пункту 10 ФСБУ 25/2018, в котором говорится, что «организация должна применять единую учетную политику в отношении права пользования активом и в отношении схожих по характеру использования активов (незавершенных капитальных вложений, основных средств и других)» [1, с.3]. Если организация не ведет бухгалтерский учет аренды в соответствии с МСФО, то рациональным решением будет применить подход начисления амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания актива в форме права пользования, если бухгалтерский учет основных средств был организован именно так, и не претерпел изменений с введением ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [2].

В учетной политике следует указать средние сроки полезного использования (в годах) по объектам активов в форме права пользования. Практический пример такой информации представлен в таблице ниже.

Таблица 1. Сроки полезного использования активов в форме права пользования.

Активы в форме права пользования	Средние сроки полезного использования
Нежилые помещения	3-6 лет
Оборудование	4-5 лет
Автомобили	2 года

Источник: составлено автором.

В учетной политике необходимо указать состав арендных платежей, предусмотренных договором аренды (постоянные и переменные) и по возможности указать примеры таких платежей исходя из бизнес-практики и характера деятельности организации.

Учетная политика должна содержать описание алгоритма определения ставки дисконтирования для приведенной стоимости будущих арендных платежей, определенных согласно договору аренды. Согласно стандартам учета, дисконтирование производится с применением ставки, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды. Если у организации есть возможность, более обоснованно будет отправить запрос в банк о релевантной ставке заемных

средств. При отсутствии такой возможности для нефинансовых организаций, ставка может быть определена как средневзвешенная процентная ставка по кредитам, предоставленным кредитными организациями в валюте, соответствующей конкретному договору аренды на соответствующий срок. Например, можно использовать годовые ставки дисконтирования с сайта <https://www.cbr.ru/> на дату начала аренды. Автор рекомендует зафиксировать расчет месячной ставки по формуле $(\text{годовая ставка} + 1)^{(1/12)} - 1$.

В учетной политике необходимо указать, какими допущениями руководствуется организация при определении срока аренды договоров с возможностью продления. На практике автор рекомендует анализировать опции продления и расторжения договоров аренды с позиции экономических выгод.

Обсуждение. На практике каждая организация может дополнительно включать в учетную политику аспекты, наиболее существенные с точки зрения пользователя бухгалтерской (финансовой) отчетности. Так, организации – арендаторы участков земли могут счесть необходимым прописать алгоритм учета в зависимости от условий договора. Автор предлагает разделить момент признания актива в форме права пользования на землю и его последующий учет.

Например, когда сумма платежей по договору определена в процентах от кадастровой стоимости, можно не признавать объект аренды в качестве права пользования, раскрыв в учетной политике эти платежи как переменные платежи по ФСБУ 25/2018. В остальных случаях, аренду земли (при условиях выполнения условий признания актива по учетной политике) рекомендовано отражать в бухгалтерском балансе организации в качестве прав пользования активом и обязательств по аренде.

В рамках нашего примера, при последующем учете, если в договоре аренды земли есть условия выкупа, и организация намерена воспользоваться данным правом, автор считает, не следует рассчитывать амортизацию права пользования, так как ожидается в будущем рекласс из актива в форме права пользования в основные средства (землю), которые не подлежат амортизации. Если нет условий выкупа или намерений воспользоваться опцией выкупить земельный участок, то амортизацию следует начислять регулярно аналогично прочим активам в форме права пользования.

Таким образом изначально детальное и продуманное формирование учетной политике способно обеспечить пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности информацией, которая наиболее достоверно будет отражать экономические реалии и способствовать рациональному ведению бухгалтерского учета.

Заключение. Важно формировать учетную политику, исходя из принципа рациональности, при этом следуя Федеральному закону «О бухгалтерском учете», всем действующим положениям по бухгалтерскому учету и федеральным стандартам бухгалтерского учета, принятым на территории Российской Федерации [3]. Необходимо учитывать приоритет содержания изучаемых операций аренды и договоров, заключаемых

различными подразделениями, над формой, а также - специфику бизнес-процессов организации для построения качественной учетной политики.

Организация должны обозначить все принимаемые в рамках стандарта упрощения в целях идентификации объектов учета по ФСБУ 25/2018. Если организация одновременно составляет финансовую отчетность в соответствии с МСФО, необходимо убедиться, чтобы допущения, принятые различными отделами бухгалтерии, не противоречили друг другу и были обоснованными. Рекомендуется привлечение методологов и финансовых консультантов по вопросам включения в учетную политику всех необходимых аспектов, которым можно будет следовать при ведении бухгалтерского учета аренды из периода в период.

Конфликт интересов

Не указан.

Рецензия

Все статьи проходят рецензирование в формате double-blind peer review (рецензенту неизвестны имя и должность автора, автору неизвестны имя и должность рецензента). Рецензия может быть предоставлена заинтересованным лицам по запросу.

Conflict of Interest

None declared.

Review

All articles are reviewed in the double-blind peer review format (the reviewer does not know the name and position of the author, the author does not know the name and position of the reviewer). The review can be provided to interested persons upon request.

Литература:

1. *Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды» (ФСБУ 25/2018), утв. Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н.*
2. *Городилов М.А. Кадочникова А.В. Актив, принятый в аренду: изменение методологии балансоведения // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов. Пермь. 2020. С. 160-174.*
3. *Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Аренда: проблемные аспекты учета и формирования отчетной информации // Учет. Анализ. Аудит. 2020. Т. 7, № 2. С. 30–39.*
4. *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.*

References:

1. *Federal Accounting Standard "Lease Accounting" (FSB 25/2018), approved. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 10/16/2018 N 208n.*
2. *Gorodilov M.A. Kadochnikova A.V. Asset leased: changing the methodology of balance sheet studies // The development of an accounting, analytical and control system in the context of globalization of economic processes. Perm. 2020. pp. 160-174.*
3. *Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. Rent: problematic aspects of accounting and formation of accounting information // Accounting. Analysis. Audit. 2020. Vol. 7, No. 2. pp. 30-39.*
4. *Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. FSB 25/2018 "Accounting for leases" and IFRS 16 "Leases": a comparative analysis of the main provisions // Accounting. Analysis. Audit. 2019. No.6. pp. 42-51.*

Информация об авторе:

Попова Юлия Александровна, старший преподаватель кафедры аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ; yropova1@mail.ru, ORCID 0000-0001-6825-7273

Yulia A. Popova, Senior Lecturer at the Department of Audit and Corporate Reporting, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University under the Government of the Russian Federation.