

# СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

## IMPROVING THE ACCOUNTING OF OPERATING LEASES

**A. Akimov  
N. Kistkina**

*Summary.* Purpose: The purpose of the work is to develop recommendations for improving the accounting of operating leases in commercial organizations.

*Methods:* The following methods were used in the research process: dialectical, comparative law, logical, document study, method of a systematic approach, normative.

*Results:* Problematic issues arising in the classification of operating leases have been identified. The proposals aimed at clarifying the wording of FSB25/2018 "Lease Accounting" are formulated. The approaches to drawing up the account plans of holding companies in accordance with the FSB and IFRS are proposed.

*Conclusions:* Based on the results of the study, proposals have been formulated to improve the accounting of operating leases, which will increase efficiency, reduce the complexity of synthetic and analytical accounting, improve the accuracy of the wording of FSB25/2018, reduce the cost of transformation and consolidation of financial statements in accordance with IFRS, and also provide an opportunity to unify the approaches used by various organizations to accounting for operating leases. The results of the study can be used by holding companies in the development of accounting policies, as well as by public authorities to improve the regulatory regulation of accounting for operating leases.

*Keywords:* IFRS, FSB, operating lease, chart of accounts, mapping.

**Акимов Андрей Александрович**

Канд. экон. наук, Пензенский государственный университет, г. Пенза  
andreiakimow@gmail.com

**Кисткина Наталья Юрьевна**

Бухгалтер ООО «Водоканал»  
Пензенская область, г. Белинский  
kistkina1995@mail.ru

*Аннотация.* Цель: Целью работы является разработка рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета операционной аренды в коммерческих организациях.

*Методы:* В процессе исследования использованы следующие методы: диалектический, сравнительного правоведения, логический, изучения документов, метод системного подхода, нормативный.

*Результаты:* Выявлены проблемные вопросы, возникающие при классификации операционной аренды. Сформулированы предложения, направленные на уточнение формулировок ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Предложены подходы к составлению планов счетов холдинговых компаний в соответствии с ФСБУ и МСФО.

*Выводы:* По результатам исследования сформулированы предложения по совершенствованию бухгалтерского учета операционной аренды, что позволит повысить эффективность снизить трудоемкость ведения синтетического и аналитического учета, повысить точность формулировок ФСБУ 25/2018, сократить затраты на трансформацию и консолидацию финансовой отчетности соответствии с МСФО, а также предоставит возможность для унификации подходов, которые применяются различными организациями к учету операционной аренды. Результаты исследования могут быть использованы холдинговыми компаниями при разработке учетной политики, а также органами государственной власти для совершенствования нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета операционной аренды.

*Ключевые слова:* МСФО, ФСБУ, операционная аренда, план счетов, мэппинг.

Введение

**В** условиях ужесточения конкуренции для осуществления предпринимательской деятельности коммерческим организациям необходимо современное высокотехнологичное оборудование. Часто коммерческие организации не обладают достаточными финансовыми ресурсами для приобретения необходимого им имущества. В качестве одного из возможных решений указанной проблемы выступает операционная аренда. Операционная аренда позволяет коммерческим организациям получить право пользования на имущество при этом затратив существенно более низкие объемы финансовых ресурсов, чем при приобретении оборудования в собственность.

Операционная аренда представляет значительный интерес как для арендодателя, так и для арендатора. Передача временно неиспользуемого имущества в операционную аренду позволяет арендодателю получить дополнительный доход. Кроме того, для ряда коммерческих организаций сдача имущества в операционную аренду является основным видом экономической деятельности. Для арендатора получение имущества в операционную аренду позволяет оптимизировать затраты, перенаправив финансовые ресурсы на те направления деятельности организации, которые в них наиболее нуждаются. Также операционная аренда позволяет арендатору снизить риски, связанные с владением и приобретением нового имущества.

Реформирование системы бухгалтерского учета в России направлено на конвергенцию федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее — ФСБУ) и международных стандартов финансовой отчетности (далее — МСФО), что позволит, помимо прочего, сократить трудоемкость и снизить затраты на проведение трансформации финансовой отчетности. Порядок учета операционной аренды в России регулирует ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», при разработке которого законодатель ориентировался на нормы МСФО (IFRS) 16 «Аренда».

Переход на новый порядок ведения операционной аренды приводит к необходимости совершенствования подходов к организации и осуществлению бухгалтерского учета операционной аренды.

Литературный обзор

Проблемами учета и отражения в отчетности операционной аренды посвящены работы российских и зарубежных ученых: Алборова Р.А., Алексеевой Г.И., Бакуновой Т.В., Белозерцевой И.Б., Кольцовой Т.А., Концевой С.М., Лисовской И.А., Молдобаева Т.Ш., Плотникова В.С., Плотниковой О.В., Трапезниковой Н.Г., Чайка

С.П., Хоружий Л.И., Хоружий В.И., Lin S., Riccardi W.N., Wang C.

Бакуновой Т.В., Кольцовой Т.А., Молдобаевым Т.Ш. по результатам количественного анализа показателей финансовой отчетности определены преимущества применения МСФО (IFRS) 16 при ведении учета операционной аренды [6, с.10]. Белозерцева И.Б. отмечает, что при организации учета операционной аренды необходимо исходить из экономического содержания договора [7, с.17].

По мнению Алборова Р.А., Хоружий Л.И., Концевой С.М., Хоружий В.И. при ведении бухгалтерского учета необходимо четко определить объекты учета аренды, операционную и неоперационную (финансовую) аренду [4, с.116].

По мнению Лисовской И.А. и Трапезниковой Н.Г., с введением в действие ФСБУ 25/2018 бухгалтерский учет операционной аренды у арендодателя претерпит существенные изменения [8, с.30]. Чайка Л.П. выявлены различия операционной и финансовой аренды с целью их правильной классификации [11, с.5]. По мнению Плотникова В.С., Плотниковой О.В., в ФСБУ 25/2018 недостаточно убедительно рассмотрены вопросы идентификации в учете объектов арендных отношений [10, с.49].

По мнению Алексеевой Г.И., в ФСБУ 25/2018 необходимо более подробно описать порядок отражения расходов у арендодателя в случае операционной аренды по аналогии с МСФО [5, с.465].

По мнению Lin S., Riccardi W.N., Wang C., сближение стандартов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета операционной аренды, обеспечивает повышение сопоставимости финансовой отчетности [12, с.620]. При этом принятие МСФО не обеспечивают значительное постепенное увеличение сопоставимости финансовой отчетности сверх того, что было достигнуто через конвергенцию стандартов бухгалтерского учета.

Тем не менее, многие теоретические и методические вопросы учета операционной аренды, отражения информации о ней в финансовой отчетности, составленной в соответствии с требованиями МСФО и ФСБУ, в современных условиях остаются малоизученными, а ряд положений носит дискуссионный характер.

Материалы и методы

В работе автор исходил из гипотезы о том, что гармонизация требований ФСБУ и МСФО относительно

учета операционной аренды будет способствовать снижению затрат на осуществление трансформации финансовой отчетности.

Основные требования ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», относящиеся к вопросам учета операционной аренды, не противоречат нормам МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Тем не менее, наблюдаются некоторые различия между требованиями рассматриваемых стандартов. Для упрощения ведения учета и составления финансовой отчетности организациями в соответствии с ФСБУ и МСФО (как холдинговыми компаниями, так и организациями, которые не образуют группу) необходимо устранить все существенные различия в нормах рассматриваемых стандартов [1].

В МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» отсутствует достаточная четкость формулировок по вопросам разграничения операционной и финансовой аренды, что приводит к возможности в возникновении двойного толкования норм стандартов.

Повышению эффективности и снижению затрат на проведение трансформации финансовой отчетности способствует проведение процедуры «мэппинга». Широкое применение информационных систем для ведения учета и составления финансовой отчетности позволяет автоматизировать проведение процедуры «мэппинга».

Для повышения эффективности трансформации финансовой отчетности необходимо установить соответствие между счетами российского плана счетов, которые используются для ведения учета операционной аренды, и счетами плана счетов, составленного в соответствии с требованиями МСФО.

## Результаты

Согласно с п. 25 ФСБУ 25/2018 арендодатель определяет договор аренды в качестве операционной аренды, если он несет экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды [3]. Арендодатель учитывает предмет операционной аренды на своем балансе. Если предмет аренды был изначально приобретен для сдачи в операционную аренду, то его необходимо учитывать на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Если предмет операционной аренды ранее использовался арендодателем, то его необходимо продолжать учитывать на счете 01 «Основные средства».

При ведении бухгалтерского учета арендодатель признает доходы от операционной аренды равномер-

но или на основе иного систематического подхода, отражающего характер использования арендатором экономических выгод от предмета операционной аренды:

- ◆ на счете 90 «Продажи», если сдача имущества в операционную аренду является обычным видом экономической деятельности арендодателя;
- ◆ на счете 91 «Прочие доходы и расходы», если сдача имущества в операционную аренду не является обычным видом экономической деятельности арендодателя;

При осуществлении учета операционной аренды в холдинговых компаниях необходимо учитывать не только особенности процесса трансформации, но и составления консолидированной финансовой отчетности в соответствии МСФО. Наиболее целесообразным является унификации учетной политики материнской компании и дочерних компаний, включая планы счетов. В единый план счетов, составленный в соответствии с МСФО, предлагается ввести дополнительные счета, предназначенные для учета операционной аренды»:

- ◆ 2150 «Основные средства, переданные в операционную аренду» предназначен для отражения информации о наличии и движении объектов основных средств, переданных в операционную аренду, и не относящихся к категории инвестиционной недвижимости.
- ◆ 2240 «Инвестиционная недвижимость, переданная операционную аренду» предназначен для отражения информации о наличии и движении объектов инвестиционной недвижимости, которые переданы в операционную аренду;
- ◆ 7310 «Себестоимость услуг, связанных с операционной арендой», который рекомендуется использовать для отражения расходов арендодателя, связанных с оказанием услуг по договору операционной аренды (в случае, если сдача имущества в операционную аренду относится к его обычным видам деятельности).
- ◆ 9510 «Прочие расходы по операционной аренде», который рекомендуется использовать для отражения расходов арендодателя, связанных с оказанием услуг по договору операционной аренды (в случае, если сдача имущества в операционную аренду не относится к его обычным видам деятельности);
- ◆ 6310 «Доходы по операционной аренде», который рекомендуется использовать для учета доходов по операционной аренде в случае, если сдача имущества в операционную аренду относится к обычным видам деятельности арендодателя.
- ◆ 6410 «Прочие доходы по операционной аренде», который рекомендуется использовать для учета

Таблица 1. Соответствие счетов (субсчетов) плана счетов, составленных в соответствии с требованиями МСФО и ФСБУ

| Номер счета по плану счетов, составленного в соответствии с МСФО   | Номер субсчет (счета) по плану счетов, составленного в соответствии с ФСБУ         |
|--|--|
| 2150 «Основные средства, переданные в операционную аренду»         | 01.4 «Основные средства в аренде»  |
|  | 03.5 «Доходные вложения в материальные ценности, переданные в операционную аренду» |
| 2240 «Инвестиционная недвижимость, переданная операционную аренду» | 03.6 «Инвестиционная недвижимость, переданная в операционную аренду»               |
| 7310 «Себестоимость услуг, связанных с операционной арендой»       | 90.23 «Себестоимость продаж по операционной аренде»                                |
| 9510 «Прочие расходы по операционной аренде»                       | 91.21 «Прочие расходы по операционной аренде»                                      |
| 6310 «Доходы по операционной аренде»                               | 90.13 «Доходы по операционной аренде»  |
| 6410 «Прочие доходы по операционной аренде»                        | 91.11 «Прочие доходы по операционной аренде»                                       |

доходов по операционной аренде в случае, если сдача имущества в операционную аренду не относится к обычным видам деятельности арендодателя.

Аналитический учет на счетах 2150, 2240, 7310, 9510, 6310, 6410 предлагается вести отдельно по основным средствам (инвестиционной недвижимости, доходам, расходам), которые связаны с операционной арендой, по группам договоров операционной аренды, заключенных между материнской и дочерними компаниями холдинга.

Процедура «мэппинга» предусматривает установление соответствия счетов из различных планов счетов. В условиях применения информационных технологий для проведения процедур трансформации финансовой отчетности и составления консолидированной финансовой отчетности «мэппинг» позволяет существенно сократить трудоемкость и затраты на их проведение. В таблице 1 представлены предлагаемые соответствия между планами счетов, которые составлены в соответствии с ФСБУ и МСФО. В плана счетов, составлены в соответствии с ФСБУ, также рекомендуется включить субсчета

В планы счетов материнской и дочерних компаний, составленные в соответствии с требованиями ФСБУ, также должны быть внесены субсчета, указанные в таблице 1.

При составлении финансовой отчетности в соответствии МСФО часто возникают проблемные вопросы, связанные с классификацией операционной и финансовой аренды. Нормы МСФО (IFRS) 16 [2] и ФСБУ

25/2018 [3] указывают на необходимость классификации договора аренды в качестве операционной аренды в случае, если срок аренды существенно меньше срока экономического использования предмета аренды.

На практике подобная неточность в формулировках приводит к затруднениям при классификации операционной аренды.

Для решения рассмотренного проблемного вопроса предлагается в ФСБУ 25/2018 ввести новое понятие «значительная часть срока экономического использования базового актива». Значительная часть срока экономического использования предмета аренды — период времени равный 75% или более срока, полезного использования предмета аренды. При этом, если начало срока аренды приходится на последние 25% срока полезного использования предмета аренды, то это понятие не должно использоваться для целей классификации операционной аренды.

### Обсуждение

Для решения вопроса правильной классификации операционной аренды интерес представляет мнение экспертной группы КПМГ по МСФО. Она призывает в данном случае обратиться к нормам Общепринятых принципов бухгалтерского учета Соединенных Штатов Америки (далее — ОПБУ США). П. 7(с) стандарта FAS13 «Accounting for Leases» [13] аренда классифицируется в качестве операционной в том случае, если срок аренды приближается к пороговому значению (75% срока экономической службы), но не превышает его (например, составляет 74% расчетного срока экономической службы предмета аренды) при условии не выполнения

остальных критериев классификации договора в качестве финансовой (капитальной) аренды [9, с. 149б].

### Заключение

По результатам исследования сформулированы следующие предложения:

- ◆ при формировании единого плана счетов холдинговой компании ввести дополнительные счета (субсчета), представленные в таблице 1, что позволит повысить эффективность ведения

учета, сократит трудоемкость трансформации финансовой отчетности и затраты на составление консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО;

- ◆ ввести в ФСБУ 25/2018 новое понятие «значительная часть срока экономического использования предмета аренды» что позволит предотвратить возникновение проблемных вопросов при классификации операционной аренды и унифицировать подходы, применяемые различными организациями к ее учету.

### ЛИТЕРАТУРА

1. О консолидированной финансовой отчетности [Электронный ресурс]: федеральный закон от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ (ред. от 26.07.2019, с изм. от 07.04.2020). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 11.06.2016 г. № 111н (ред. от 20.08.2021). Доступ из справ. — правовой системы «Консультант Плюс».
3. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 16.10.2018 N208н (ред. от 29.06.2022). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
4. Алборов, Р.А. Хоружий, Л.И., Концевая С.М., Хоружий В.И. Бухгалтерский учет аренды основных средств // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2022. — № 2. — С. 100–116.
5. Алексеева Г.И. Учет аренды в условиях стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. № 4 (442). С. 452–465.
6. Бакунова Т.В., Кольцова Т.А., Молдобаев Т.Ш. Особенности учета операционной и финансовой аренды по МСФО // Учет и статистика. 2019. № 1 (53). С. 10–17.
7. Белозерцева И.Б. Особенности учета операций по предоставлению имущества во временное пользование за плату // Финансовая экономика. 2022. № 6. С. 17–18.
8. Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды: учет у арендодателя» // Бухучет в строительных организациях. 2019. № 9. С. 30–40.
9. МСФО: точка зрения КПМГ: Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 2013/2014: в 2 ч. Ч. 2. Пер. с англ. 10-е изд. М.: АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР, 2014. 1328 с.
10. 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 (6). С. 42–51.
11. Чайка Л.П. Отличия операционной аренды от финансовой // Бухгалтерский учет. 2021. № 9. С. 5–11.
12. Lin S., Riccardi W.N, Wang C. Relative Effects of IFRS Adoption and IFRS Convergence on Financial Statement Comparability // Contemporary Accounting Research. 2019. Volume 36. Issue 2. P. 586–628.
13. Statement of Financial Accounting Standards № . 13 Accounting for Leases [Электронный ресурс]. URL: <https://www.xavierpaper.com/documents/usgaap/n.Fas13.pdf> (дата обращения: 12.11.2022).

© Акимов Андрей Александрович ( andreiakimow@gmail.com ), Кисткина Наталья Юрьевна ( kistkina1995@mail.ru ).

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»