

ISSN 2311-9381 (Online)

ISSN 2073-5081 (Print)

Международные стандарты учета и отчетности

О ТЕОРЕТИЧЕСКИХ АСПЕКТАХ МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА МСФО (IFRS) 16 «АРЕНДА»**Виктор Сергеевич ПЛОТНИКОВ^{a,*}, Олеся Владимировна ПЛОТНИКОВА^b,
Владимир Иванович МЕЛЬНИКОВ^c**

^a доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Экономика, финансы и учет»,
Севастопольский филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова,
Севастополь, Российская Федерация
vsplotnikov@yandex.ru

^b доктор экономических наук, доцент, и.о. заведующего кафедрой «Экономика, финансы и учет»,
Севастопольский филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова,
Севастополь, Российская Федерация
ovlplotnikova@yandex.ru

^c кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Экономика, финансы и учет»,
Севастопольский филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова,
Севастополь, Российская Федерация
melnikov4-67@mail.ru

* Ответственный автор

История статьи:

Принята 17.10.2016

Принята в доработанном
виде 02.11.2016

Одобрена 15.11.2016

Доступна онлайн 16.01.2017

УДК 657.1

JEL: M40, M42

Аннотация

Тема. Финансовая аренда, получившая широкое применение за рубежом в качестве эффективного способа ведения предпринимательской деятельности, становится все более популярной и в России. В связи с этим выпущенный и опубликованный Стандарт МСФО (IFRS) 16 «Аренда» должен заинтересовать и научный бухгалтерский мир, и профессиональных бухгалтеров. Современная стадия развития рыночной экономики России требует гармонизации правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности на международном уровне. В Стандарте МСФО (IFRS) 16 проявляется значимость концепции приоритета содержания над формой, которая предполагает сочетание модели учета по приведенной стоимости арендных платежей с моделью учета по первоначальной стоимости объектов аренды. Теоретическую основу Стандарта МСФО (IFRS) 16 определяют две общеэкономические концепции: концепция права пользования активами и концепция права собственности на активы. Мы бы добавили к ним и относительную теорию права собственности, в большей степени соответствующую концепции права пользования и развивающую ее.

Результаты. В результате проведенного исследования теоретических аспектов Стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» предложено новое определение аренды, характеризующее основные моменты учета ее объектов и арендных платежей.

Выводы. Адаптация Стандарта МСФО (IFRS) 16 к специфике деятельности отечественных участников арендных сделок позволит модернизировать учетные процедуры, отражающие аренду, и в конечном итоге завершить Проект российского Положения по бухгалтерскому учету – «Аренда».

Ключевые слова: аренда,
учет аренды, форма права
пользования, теория права
собственности, контроль над
объектом аренды

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

В мировой практике учета сделкам по аренде уделяется значительное внимание как среди исследователей бухгалтерского учета, так и в среде профессиональных бухгалтеров. Как отмечают Э.С. Хендрексен и М.Ф. Ван Бреда, только одних «стандартов по бухгалтерскому учету аренды было написано и продолжает выпускаться больше, чем по какому-либо другому предмету: САР выпустил один, APB – пять, FASB – восемь стандартов».

К ним можно добавить стандарты: МСФО (IAS) 17 «Аренда» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда». К сожалению, следует отметить, что по этому вопросу нет ни одного российского стандарта. Даже выпущенный два года назад проект ПБУ «Аренда» так и не был опубликован. В то же время, финансовая аренда дает обильную пищу для дискуссий ученых и профессиональных бухгалтеров по поводу ее содержания и сущности:

Н. Бендина, Л. Злобина [1], И.И. Верховых [2], Н.Г. Волков [3], А.Г. Ивасенко¹, В.В. Ковалев [4], В.В. Ковалев [5], И.В. Панина [6], И. Фрейдлин, С. Маклашкин [7].

В данной ситуации, выпущенный и опубликованный Стандарт МСФО (IFRS) 16 «Аренда» должен заинтересовать и научный бухгалтерский мир и профессиональных бухгалтеров. Тем более, что, по нашему мнению, в опубликованном Стандарте достаточно ярко выражена тенденция введения арендных отношений в структуру рыночных отношений, и прежде всего он нацеливает на использование широких возможностей финансового рынка.

Отметим, что это направление в Стандарте IFRS 16 хорошо проявляется в использовании концепции «приоритета содержания над формой». Предлагаемая модель учета по приведенной стоимости арендных платежей органично сочетается с моделью учета по первоначальной стоимости объектов аренды. При этом уточняется, что по договорам финансовой аренды основные риски и выгоды от использования переданного в аренду актива передаются арендатору. В соответствии с этим в Стандарте определена основная гипотеза о том, что актив на срок его аренды передается в **форме права пользования**.

Вероятно, данная гипотеза легла в основу определения цели Стандарта, который «устанавливает принципы признания, оценки, представления и раскрытия информации об аренде»². Весьма значимая задача, но установление принципов – это задача Концептуальных основ финансовой отчетности, которые «устанавливают принципы, лежащие в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей»³. Следовательно, если каждый стандарт будет устанавливать свои принципы, пусть даже учета отдельных объектов, то можно просто в них запутаться. Тем не менее мы хотим подчеркнуть, что Стандарт действительно содержит достаточное количество новых элементов по учету аренды, в том числе, и методологические подходы.

Теоретическую основу Стандарта IFRS 16 определяют две общеэкономические концепции:

¹ Ивасенко А.Г. Лизинг: Экономическая сущность и перспективы развития: учеб. пособие / А.Г. Ивасенко. М.: Вузовская книга; Новосибирск: НГАЭиУ, 1997. 42 с.

² Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н).

³ Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf

концепция права пользования активами и права собственности на активы. В то же время в условиях финансовой аренды право пользования активами может трансформироваться в конце срока действия договора аренды или срока полезного использования актива в право собственности на актив. Данный методологический подход вполне согласуется с экономической теорией права собственности институциональной экономики.

Исследуя теорию прав собственности, американский экономист О.И. Уильямсон (Oliver E. Williamson) выделял три ее составляющие: «...форма собственности имеет важное значение, ...имущественные права на активы имеют три составляющие: право пользования активами, право присвоения дохода от их использования и право изменения формы и/или существенных элементов активов» [8, С. 66].

В то же время право собственности на тот или иной актив, переданный в аренду, включает в себя право пользования этим активом, право изменения его формы или субстанции, по согласованию с арендатором, а также право передачи прав всех или некоторых прав на этот актив в субаренду. «Но с практической точки зрения теория прав собственности прежде всего должна продемонстрировать тот факт, что содержание прав собственности оказывает определенное и предсказуемое воздействие на аллокацию и использование ресурсов» [9, С. 94]. Формально договоры, и в частности договоры аренды, отражающие конкретный пучок права собственности, должны быть представлены в виде явных ограничений в оптимизационной модели условий контракта сделки по аренде.

Поэтому в условиях арендных отношений целесообразней говорить об относительных правах собственности, которые являются результатом договора аренды, точнее говоря, являются частью обязательственного права или контрактного права. В условиях сделки по аренде интерес представляют те ситуации, когда объект аренды передается либо во временное пользование, либо в долгосрочное пользование с переходом права собственности. В практике учета аренды выделяются две ее категории: операционная и финансовая. Однако в российском учете данные категории часто заменяются понятиями краткосрочной и долгосрочной аренды, привязывая договорные отношения к срокам заключения договора об аренде. Тогда, если исходить из концепции «приоритета содержания над формой», то содержание договора аренды

определяется не столько временем аренды, сколько передачей актива в аренду в форме права пользования. На это указывает и Стандарт IFRS 16: «Аренда – договор или часть договора, согласно которому(ой) передается право пользования активом (базовый актив) в течение определенного периода в обмен на возмещение»⁴.

В этом определении следует обратить внимание на следующие элементы сделки по аренде:

- 1) передача права пользования активом, то есть в сделке по аренде, независимо от того, является ли она операционной или финансовой, базовый актив передается арендатору в форме права пользования. При этом следует отметить, что учетные процедуры передачи актива по операционной и финансовой аренде существенно различаются;
- 2) в течение определенного периода времени, но этот период времени ограничивается сроком действия договора, а не календарными сроками (до 12 месяцев и выше);
- 3) в обмен на возмещение – стоимость договора аренды определяется не первоначальной или другой стоимостью передаваемого в аренду актива, а правом на возмещение (арендными платежами) за право пользования активом.

Учитывая приведенные элементы определения сделки по аренде, интерес представляют мнения отдельных авторов, исследовавших этот вопрос.

Соколов Я.В. дает следующее определение аренды: «Аренда – основанное на договоре возмездное временное владение или пользование имуществом, которое не теряет своих свойств в процессе его использования (непотребляемые вещи)» [10, С. 89]. В данном определении только два элемента отвечают определению, приведенному в IFRS 16: договор и возмездная передача. Тем не менее, определение концентрирует основное внимание на временном владении или пользовании имуществом. В то время как в практике арендных отношений широко распространены случаи, когда договором аренды предусматривается переход права собственности на основные средства по окончании срока действия договора аренды или если срок аренды достаточно продолжителен, или договор аренды не может быть расторгнут. Так, «Многие виды договоров аренды дают арендаторам возможность купить имущество по фиксированной цене в течение срока аренды или по его окончании» [11].

⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н). С. 14.

Однако в данной ситуации (возможности купить имущество) «следует принимать во внимание, что аренда имеет собственные отличительные особенности и нет необходимости новые формы экономических отношений рассматривать лишь с позиции традиционной учетной классификации, например, сравнивать аренду с куплей-продажей или классифицировать аренду с точки зрения арендодателя как аренду по типу продажи или аренду с прямым финансированием» [12, С. 370].

Финансовую аренду определяет относительный характер права собственности и ее только с определенной долей условности можно признать в качестве финансирования покупки актива, когда арендодатель в какой-то степени финансирует (передает основные средства в форме права пользования) сделку по финансовой аренде до конца службы объектов аренды, а арендатор возмещает стоимость валовых инвестиций в форме арендных платежей. Тем не менее, по нашему мнению, признание финансовой аренды в качестве финансовых вложений нецелесообразно, так как это не соответствует определению инвестиций.

Финансовые вложения – это произведенные по факту хозяйственной жизни инвестиции (вложения), в том числе и в форме основных средств, но с переходом права собственности (в момент передачи актива) на эти активы. В сделке по аренде арендатор передает активы в форме права пользования, с последующей возможной трансформацией этого права в право собственности.

По договору финансовой аренды арендодатель сохраняет право собственности на актив, но передает практически все риски и выгоды от владения активом арендатору в обмен на арендные платежи (вознаграждение). Таким образом, если учитывать эту позицию, то арендодатель представляет своего рода **финансирование** в ожидании получения дохода от сданных в аренду активов. Однако разработчики IFRS 16 почему-то рекомендуют признавать арендные платежи в отчете о финансовом положении компании в качестве дебиторской задолженности арендодателя, и, соответственно, следует признать кредиторскую задолженность у арендатора, что вызывает определенное недоумение.

В данной ситуации в анализируемом Стандарте IFRS 16 «Аренда» наблюдается некоторое противоречие в понятии «финансирование», которое предполагает инвестирование активов в объект инвестиций с переходом права собственности на эти активы к объекту

инвестиций (в данном случае к арендатору) и финансовой аренды с правом пользования активом. Если признать финансовую аренду в качестве инвестиций, то речь должна идти о переходе права собственности на арендуемый актив в момент его передачи в аренду, что может произойти только в конце срока аренды. Однако Стандарт требует признать **актив в форме права пользования**.

Если этот вопрос рассматривать с позиции бухгалтерского учета, то следует исходить из того, что арендатор должен включать арендуемое имущество в ту же статью, по которой представлялись бы соответствующие базовые активы, как если бы они находились в собственности, но обособленно от них. То есть, например, основные средства должны быть отражены по счету 01 «Основные средства» обособленно по субсчету «Арендованные активы по финансовой аренде».

Весьма проблематичными являются попытки отдельных авторов представить финансовую аренду в качестве договора купли-продажи с рассрочкой платежа, с переходом права собственности на арендуемые основные средства после срока аренды. Несмотря на свою привлекательность – уменьшение кредиторской задолженности, повышение покупательной способности арендатора, получение определенных налоговых льгот, – данный подход имеет свои недостатки:

- 1) если признать аренду покупкой, то арендодатель должен учитывать арендованные основные средства по рыночной цене, а не по стоимости валовых инвестиций. Кроме того, он должен показывать общую стоимость арендных платежей, в той же сумме, что и суммы чистых инвестиций;
- 2) если арендодатель должен признать финансовую аренду как продажу, то арендодатель должен признать выручку за сданное в финансовую аренду имущество. Однако Стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» исключает аренду из сферы своего применения: п. 5 (а) «Договоры аренды, попадающие в сферу применения МСФО (IAS) 17 «Аренда».

Вероятно, в большей степени только формально договор финансовой аренды можно признать в качестве договора купли-продажи, чтобы использовать некоторые положения IFRS 15, но только в конце срока службы арендованных основных средств или по окончании срока договора финансовой аренды.

В рамках сделки по финансовой аренде с правом пользования активом следует обратить внимание еще на одну экономическую категорию – контроль на использование арендуемого актива: «Чтобы контролировать использование идентифицированного актива, клиент должен иметь право на получение практически всех экономических выгод от использования актива в течение срока использования (например, ввиду исключительного использования актива в течение такого срока). Клиент может получить экономические выгоды от использования актива напрямую или косвенно различными способами, например, используя актив, удерживая актив или предоставляя его в субаренду. Экономические выгоды от использования актива включают его основную продукцию и побочные продукты (включая потенциальные денежные потоки, полученные от этих объектов), а также прочие экономические выгоды от использования актива, которые могут быть реализованы в результате коммерческой операции с третьим лицом»⁵.

Для анализа концепции контроля на полученный в аренду актив можно использовать определение права собственности, данное С. Пейовичем (Svetozar Pejovich): «Право собственности на имущество состоит из следующих полномочий: (1) право использования имуществом; (2) право пожинать приносимые им плоды; (3) право изменять его форму и субстанцию; (4) право передавать его другим лицам по взаимно согласованной цене. Последние два правомочия определяют право собственности на осуществление изменений в ценности его имущества и представляют собой фундаментальные компоненты права собственности» [13].

Первые два признака, характеризующие сделку по аренде, отмечают все авторы, – это право использования имущества и право на получение платежей за переданные в аренду активы. Данные характеристики аренды отмечены в Стандарте IFRS 16: «Аренда – договор, согласно которому арендодатель передает право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей»⁶. Причем эти признаки присущи **любой категории** аренды.

В целом данные признаки аренды не вызывают сомнения ни в авторских определениях, ни в

⁵ П. B21. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н).

⁶ П. 4. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н).

Стандарте. Однако два последующих признака, охарактеризованные С. Пейовичем как фундаментальные компоненты права собственности, приемлемы в учете сделки только финансовой аренды: «аренда, предусматривающая передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Право собственности может как передаваться, так и не передаваться»⁷.

Учитывая изложенные мнения по вопросу определения аренды в целях учетного отражения сделки, нам представляется возможным уточнить определение аренды следующим образом: **аренда – это сделка или иное событие, определяющее все уместные факты и обстоятельства договора аренды, в результате заключения которого происходит передача актива в форме права пользования, с последующим переходом или без перехода права собственности на арендуемый актив, в определенный договором период с правом арендодателя на денежное возмещение за переданный в аренду актив. Возмещение или арендные платежи определяются правом пользования на актив и формируют стоимость договора сделки по аренде.**

Если возвратиться к вопросу учета аренды, то относительно операционной аренды в IFRS 15 дано следующее определение: «Операционная аренда – аренда, в рамках которой не осуществляется практически передача всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на базовый актив»⁸. Очень лаконичное, сжатое и мало характеризующее цель бухгалтерского учета определение, отражающее только отличие операционной аренды от финансовой аренды (не осуществляется передача всех рисков и выгод). Но даже здесь, по нашему мнению, допущена неточность, так как только в финансовой аренде происходит передача рисков и выгод, связанных с передачей актива в форме права пользования, но не с переходом права собственности на базовый актив.

Именно поэтому, по нашему мнению, Совет по МСФО в рамках Стандарта IFRS 16 отсылает нас к редакции предыдущего стандарта МСФО (IAS) 17 «Аренда»: «В случае объектов основных средств, являющихся предметом операционной аренды, должны применяться требования к раскрытию информации в МСФО (IAS) 17». В то время как Стандарт IFRS 16 оперирует новой экономической

категорией – передача актива в форме права пользования. Это требование касается как финансовой, так и операционной аренды.

Новое определение аренды как экономической категории по существу меняет подходы к моделям учета операционной и финансовой аренды. Для операционной аренды вообще отсутствует возможность перехода права собственности на актив. Актив остается в собственности арендодателя, хотя и передается арендатору в форме права пользования. Следовательно, арендодатель должен оставить признание переданного актива в форме права собственности на своем балансе, при этом «арендодатель должен разбить каждый вид основных средств на активы, являющиеся предметом операционной аренды, и активы, не являющиеся предметом операционной аренды»⁹.

Этот прием давно и успешно используется в отечественном бухгалтерском учете:

Д сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности»;

К сч. 01 «Основные средства».

В то же время в условиях учета операционной аренды появляется обособленный объект – арендные платежи за временную передачу актива в форме права пользования. Эту операцию можно отразить следующим образом:

Д сч. «Монетарные активы» – на сумму права требования арендных платежей по договору операционной аренды;

К сч. «Монетарные обязательства» – на сумму чистых инвестиций за право пользования активом, переданным в операционную аренду.

Данная бухгалтерская запись в целом соответствует признанию чистых инвестиций за объект операционной аренды.

По существу Стандарт IFRS 16 относительно операционной аренды почти не включает серьезных изменений в Стандарт МСФО (IAS) 17, а только уточняет некоторые моменты, касающиеся признания арендных платежей в качестве дохода линейным методом или другим соответствующим методом¹⁰.

Что касается арендатора, то ему дано право о неприменении требований касательно признания и оценки активов в форме права пользования и

⁷ Там же.

⁸ Определение терминов. Там же.

⁹ П. 95. Там же.

¹⁰ П. 81. Там же.

обязательств по аренде в отношении краткосрочной аренды и аренды, в которой базовый актив имеет низкую стоимость¹¹. Следовательно, в условиях операционной аренды отсутствует право контроля арендатора над полученным активом, так как в учете арендатора отсутствует объект учета – арендованный актив. Таким образом финансовый учет сделки по операционной аренде сводится к учету доходов и расходов субъектов договора операционной аренды, то есть к учету стоимости права пользования активом.

Относительно второй категории аренды – финансовой аренды, в Стандарте IFRS 16 дано следующее ее определение: «Финансовая аренда – аренда, в рамках которой осуществляется передача практически всех рисков и основных выгод, связанных с правом собственности на базовый актив»¹². Отметим, что в определении финансовой аренды, в отличие от операционной аренды, подчеркивается передача почти всех рисков и основных выгод арендатору по арендованному имуществу. Однако данное определение почему-то увязывает эту передачу с правом собственности на базовый актив. Когда сам Стандарт, и мы ранее указывали на это, определяет передачу в аренду актива в форме права пользования. Это существенно меняет ситуацию в учете сделки по финансовой аренде.

Активы, передаваемые в финансовую аренду, не принадлежат арендатору в форме собственности, они признаются в учете арендатора в форме права пользования на весь срок действия договора финансовой аренды или на срок полезного использования актива. Следовательно, их признание в учете и отчетности арендатора должно быть обособлено от учета активов, принадлежащих организации в форме права собственности, например по счету 01 «Основные средства», субсчет «Финансовая аренда».

Признание арендованных основных средств в структуре собственных основных средств обусловлено следующими причинами:

- 1) признание актива по его балансовой стоимости с учетом дисконтирования по ставке привлечения дополнительных заемных средств;
- 2) финансовая аренда практически предусматривает передачу всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом;

3) арендатор имеет право получать практически все экономические выгоды от полученного идентифицируемого актива;

4) арендатор должен амортизировать актив в форме права пользования с даты начала аренды до конца срока полезного использования актива.

По нашему мнению, уже перечисленных условий договора аренды вполне достаточно для обособленного отражения арендованных основных средств в учете арендатора.

Рассматривая договорные обязательства в качестве элемента договора сделки по финансовой аренде, соответствующих договорному праву на передачу/получение актива в **форме права пользования**, следует иметь в виду, что заключение договора финансовой аренды на передачу/получение базового актива по фиксированной цене обуславливает образование в учете аренды монетарного обязательства. На необходимость отражения монетарного (договорного) обязательства указывает и п. 26 Стандарта IFRS 16: «На дату начала аренды арендатор должен оценивать обязательство по аренде по приведенной стоимости арендных платежей, которые еще не осуществлены на эту дату. Арендные платежи необходимо дисконтировать с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, если такая ставка может быть легко определена. Если такая ставка не может быть легко определена, арендатор должен использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором».

Пункт 27 IFRS делает расшифровку платежей за право пользования базовым активом, то есть определяет структуру монетарного обязательства: «На дату начала аренды арендные платежи, которые включаются в оценку обязательства по аренде, состоят из следующих платежей за право пользования базовым активом в течение срока аренды, которые еще не осуществлены на дату начала аренды:

- а) фиксированные платежи (включая по существу фиксированные платежи, как описано в пункте В42) за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде к получению;
- б) переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки, первоначально оцениваемые с использованием индекса или ставки на дату начала аренды (как описано в пункте 28);

¹¹ П. 5. Там же.

¹² Определение терминов. Там же.

- в) суммы, которые, как ожидается, будут уплачены арендатором по гарантиям ликвидационной стоимости;
- г) цена исполнения опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион (что оценивается с учетом факторов, описанных в пунктах В37–В40);
- д) выплаты штрафов за прекращение аренды, если срок аренды отражает потенциальное исполнение арендатором опциона на прекращение аренды».

В бухгалтерском учете сделки по аренде следует обратить внимание на следующие даты: дата заключения договора, определяющего возникновение договорного права (**монетарного права**) – права на получение арендных платежей у арендодателя и договорного обязательства (**монетарного обязательства**) по уплате арендных платежей у арендатора; дату начала исполнения условий договора, в отличие от даты начисления и получения арендных платежей по факту хозяйственной жизни, то есть по дате возникновения дебиторской и кредиторской задолженности.

Выражаясь языком бухгалтерских проводок, операция по отражению монетарных активов и обязательств, связанных с договором сделки по финансовой аренде у арендатора отразится следующим образом:

Д сч. «Монетарный актив» – 500 тыс. руб.

К сч. 01 «Основные средства» – 500 тыс. руб.

на фиксированную сумму арендных платежей, определенных первоначальной стоимостью основных средств за минусом начисленной амортизации.

Одновременно у арендатора в учете аренды должно быть отражено получение в финансовую аренду основных средств и возникновение договорного обязательства (монетарного обязательства) на будущую уплату арендных платежей:

Д сч. 01 «Основные средства» – 500 тыс. руб.

К сч. «Монетарное обязательство» – 500 тыс. руб.

то есть на фиксированную в договоре стоимость основных средств и договорное обязательство на возмещение стоимости переданных в финансовую аренду основных средств.

В данной ситуации считаем необходимым дать пояснение к счетам монетарных активов и обязательств в связи с их отсутствием в российском Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности: «Договорные монетарные активы – это обязательственное право (право требования) на фиксированное количество денежных средств, отражающих общую покупательную способность. Даже когда цены на активы меняются, обязательственное право, выраженное в определенном количестве денежных средств, остается неизменным. Однако необходимо отметить, что справедливая стоимость при первоначальном признании актива в бухгалтерском учете, как правило, будет отличаться от фиксированного количества денежных средств, закрепленных договором, а разница между справедливой стоимостью обязательственного права и фиксированным количеством денежных средств, должна быть отражена через реализованную и нереализованную прибыль. Договорные монетарные обязательства – это обязательство уплатить в будущем фиксированное количество денежных средств за актив, независимо от того, какова будет цена актива в будущем на момент его поставки и признания в учете» [14, С. 44].

Введение в систему бухгалтерского учета дополнительных элементов – монетарных активов и обязательств – существенно расширяет его предмет и придает ему прогнозную функцию, заключающуюся в признании договорных обязательств в качестве объектов бухгалтерского учета, отражающих исходную точку учетных координат в процессе их преобразования в факт хозяйственной жизни.

«Обязательство и обязательственное право наряду с фактами хозяйственной жизни являются элементами предмета бухгалтерского учета и определяются элементарными моментами финансово-хозяйственного процесса, подтверждающего или изменяющего финансовое состояние организации в структуре балансового обобщения» [15, С. 122].

На возможность такого уточнения предмета бухгалтерского учета указывал и Я.В. Соколов, рассматривая принципы патримониальной

бухгалтерии: «Определенные шаги в этом были сделаны некоторыми представителями патримониальной бухгалтерии. И тут надо выделить:

- а) попытку ввести в систему диграфической бухгалтерии не только учет выполнения норм, но и сами нормы;
- б) использование данных, необходимых не только для учета исполнения договоров, но и учета обязательств, вытекающих из них;
- в) выполнение принципа идентификации, то есть соотнесение доходов с расходами, благодаря которым доходы были получены» [10, С. 88].

Однако устоявшиеся традиции в бухгалтерском учете и даже Федеральный закон «О бухгалтерском учете» предписывают признание дебиторской и кредиторской задолженности в качестве обязательств. В то время как Концептуальные основы финансовой отчетности более осторожны в этом вопросе и оставляют возможность отражения в системе финансового учета договорных обязательств: «Необходимо разграничивать существующую и будущую обязанности. Решение руководства организации приобрести активы в будущем само по себе не приводит к возникновению существующей обязанности. Обязанности обычно возникают исключительно в случае поставки актива или заключения организацией не подлежащего расторжению соглашения о его приобретении. В последнем случае безотзывный характер соглашения означает, что экономические последствия невыполнения обязательств, например, ввиду наличия существенного штрафа, практически или совсем не оставляют организации возможности избежать оттока ресурсов к другой стороне»¹³.

Используя эту возможность, мы считаем необходимым уточнить определение дебиторской и кредиторской задолженности с целью разграничения этих объектов бухгалтерского учета от договорных обязательств:

- дебиторская задолженность – зафиксированная в договоре номинальная сумма денежных средств по принятому обязательству, подлежащих к получению по неисполненному (частично

исполненному) контрагентом в срок обязательству по оплате за поставленный ему по договору актив;

- кредиторская задолженность – зафиксированная в договоре номинальная сумма денежных средств, подлежащих к уплате контрагенту за полученный от него по договору актив [14, С. 36].

Применение в учете финансовой аренды счетов дебиторской и кредиторской задолженности позволяет арендодателю и арендатору отражать текущие расчеты, связанные с арендными платежами по возмещению стоимости переданных в аренду активов. На необходимость разграничения в учете долгосрочных обязательств и текущих расчетов указывал и Э. Фуруботн: «Обязательство исполнить обещания («святость обещания»), конечно же, распространяется на все виды контрактных обязательств. Именно в ситуации, когда финансовый капитал превращается в реальный элемент организации экономики и становится актуальная потребность в «адвокате капитала» [9, С. 163].

По сути дела Э. Фуруботн подчеркивает разграничение в признании в финансовой аренде конкретных обязательств (договорных обязательств), обеспечивающих необходимость возмещения первоначальной стоимости переданных в аренду активов в форме права стоимости и текущих арендных платежей, позволяющих отразить реальный факт восполнения капитала.

Учитывая это положение, последующая схема бухгалтерских операций по начислению арендных платежей арендатором может быть представлена следующим образом:

- начисление арендатором амортизации по полученным в финансовую аренду основных средств

Д сч. 20, 25, 26 и т.д. – 10 тыс. руб.

К сч. 02 «Амортизация основных средств» – 10 тыс. руб.

субсчет «Арендованные основные средства»

- отражение задолженности перед арендодателем по арендным платежам, в сумме начисленной амортизации

¹³ П. 4.16. Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf

Д сч. 02 «Амортизация основных средств» – 10 тыс. руб.

субсчет «Арендованные основные средства»

К сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 10 тыс. руб.

– погашение задолженности перед арендодателем:
– у арендодателя:

Д сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 10 тыс. руб.

К сч. 51 «Расчетные счета» – 10 тыс. руб.

– начислены к получению арендные платежи, уменьшающие стоимость договорного права (монетарных активов)

Д сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 10 тыс. руб.

К сч. «Монетарные активы» – 10 тыс. руб.

– получение арендных платежей

Д сч. 51 «Расчетные счета» – 10 тыс. руб.

К сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 10 тыс. руб.

Однако на этом учетный процесс отражения отношений арендатора и арендодателя по финансовой аренде не завершается. Ранее мы привели схему бухгалтерских записей по отражению передачи в финансовую аренду активов в форме права пользования и арендных платежей, возмещающих первоначальную стоимость переданных в аренду основных средств, то есть первого этапа учетного процесса арендных отношений.

Второй этап учетного процесса отражения арендной сделки в стоимостном выражении права пользования активом переданного в финансовую аренду: «На дату начала аренды арендатор должен оценивать актив в форме права пользования по первоначальной стоимости»¹⁴. Далее в стандарте идет перечисление элементов первоначальной стоимости, на которые мы обращали внимание ранее.

¹⁴ П. 23. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н).

В данном случае нас в большей степени интересует вопрос о стоимостной оценке права пользования, отражаемого в отчете о прочем совокупном доходе как «процентный доход по обязательству по аренде отдельно от амортизации актива в форме права пользования»¹⁵. При этом следует исходить из следующих платежей за право пользования базовым активом в течение сроков аренды:

– **фиксированные платежи**, «которые могут по своей форме предусматривать вариантность, но которые по существу являются неизбежными»¹⁶. Такие платежи содержат переменные условия, но осуществляются исключительно тогда, когда будет доказано, что актив может эксплуатироваться в течение срока действия договора аренды; платежи, привязанные к использованию базового актива, при условии что будет устранена вариантность и платежи станут фиксированными в течение оставшегося срока аренды;

– **переменные арендные платежи**, которые зависят от индекса или ставки и включают в себя, например, платежи, привязанные к индексу потребительских цен, платежи к базовой процентной ставке, например, к ставке Центробанка России, или платежи, которые варьируются в зависимости от изменения рыночных арендных ставок;

– **суммы**, которые, как ожидается, будут уплачены арендатором по гарантиям ликвидационной стоимости.

В IFRS 16 право пользования арендованным активом увязывается с понятием **чистой инвестиции**, под которой понимается: «Сумма: (а) арендных платежей к получению арендодателем по договору финансовой аренды; и (б) негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю»¹⁷.

Однако следует учитывать, что валовые инвестиции не равнозначны чистым инвестициям, так как первые – это совокупность минимальных

¹⁵ П. 49. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н).

¹⁶ П. B42. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н).

¹⁷ Определение терминов. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н).

арендных платежей, которые **будут оплачены арендатором** по договору финансовой аренды и гарантированные или негарантированные ликвидационные суммы продажи арендованного актива, на которую арендодатель имеет право. В то время как чистые инвестиции равны дисконтируемой стоимости тех же сумм.

Следовательно, разница между чистыми и валовыми инвестициями равняется валовому финансовому доходу, который должен быть распределен на весь срок аренды. Кроме того, признание в отчетности финансового дохода должно основываться на постоянной периодической ставке доходности чистых инвестиций арендодателя по договору финансовой аренды.

В данной ситуации не совсем понятна позиция Совета по МСФО требующего «признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду»¹⁸. О какой дебиторской задолженности, возникающей только по факту начисления текущих арендных платежей, может идти речь, когда валовые инвестиции представляют сумму будущих арендных платежей арендатора. В этой ситуации более экономически обоснованным является подход, основанный на отражении совокупности минимальных арендных платежей в соответствии с концепцией учета договорных обязательств, в качестве монетарных активов и обязательств, например:

Д сч. «Монетарные активы» – 200 тыс. руб.

субсчет «Арендные платежи»

К сч. «Монетарные обязательства» – 200 тыс. руб.

субсчет «Арендные платежи»

с последующей трансформацией монетарных активов и обязательств в дебиторскую и кредиторскую задолженность по факту начисления арендных платежей.

В рамках данной статьи нам хотелось бы еще раз обратить внимание читателя на учетную категорию контроля над объектом финансовой аренды. «Весьма существенные моменты, определяющие признание и прекращение действия договорных обязательств, в том числе и признание

выручки содержит раздел IFRS 15 «Выполнение обязанностей к исполнению»: «Организация должна признавать выручку, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т.е. актива) покупателю. Актив передается, когда (или по мере того, как) покупатель получает контроль над таким активом»¹⁹.

В данном положении акцент признания передачи актива покупателю перенесен с перехода права собственности на актив на получение покупателем контроля над активами. Это, по нашему мнению, не только экономически обосновано, но и по существу меняет всю традиционную концепцию признания выручки коммерческим предприятием [16, С. 67]. Следовательно, учетная категория контроля приобретает все большее значение и в структуре отражения арендных отношений.

Стандарт IFRS 16 вносит ряд положений относительно контроля над полученным в финансовую аренду активом в форме права пользования.

К ним можно отнести:

1. Право получать практически все экономические выгоды от использования идентифицированного актива. «Чтобы контролировать использование идентифицированного актива, клиент должен иметь право на получение практически всех экономических выгод от использования актива в течение срока использования (например, ввиду исключительного использования актива в течение такого срока). Клиент может получить экономические выгоды от использования актива напрямую или косвенно различными способами, например, используя актив, удерживая актив или предоставляя его в субаренду. Экономические выгоды от использования актива включают его основную продукцию и побочные продукты (включая потенциальные денежные потоки, полученные от этих объектов), а также прочие экономические выгоды от использования актива, которые могут быть реализованы в результате коммерческой операции с третьим лицом»²⁰.

¹⁹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: Приказ Министерства Финансов Российской Федерации от 21.01.2015 № 9н (приложение). С. 6.

²⁰ П. B21. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н).

¹⁸ П. 67. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н).

Безусловно, учетная категория контроля над объектом арендных отношений достаточно тесно взаимосвязана с правом собственности на эти объекты, вернее, предопределяет момент перехода прав собственности на эти объекты. Тем не менее, учитывая последние редакции МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» можно отметить, что контроль как функция управления, в том числе и учета, все более приобретает концептуальный характер и может быть использован в концепции права на управление активом находящимся на праве пользования для признания рисков и выгод от использования арендованного актива арендатором.

2. Право определять способ использования означает, что: «Первоначальная стоимость актива в форме права пользования должна включать в себя следующее:

- а) величину первоначальной оценки обязательства по аренде, как описано в пункте 26;
- б) арендные платежи на дату начала аренды или до такой даты за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде;

в) любые первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором;

г) и оценку затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и перемещении базового актива, восстановлении участка, на котором он располагается, или восстановлении базового актива до состояния, которое требуется в соответствии с условиями аренды, за исключением случаев, когда такие затраты понесены для производства запасов. Обязанность арендатора в отношении таких затрат возникает либо на дату начала аренды, либо вследствие использования базового актива в течение определенного периода»²¹.

Следовательно, арендатор имеет возможность или право использовать арендованный актив в той форме, которую он сочтет нужным и далее перепоручить распоряжение активом другим лицом. Кроме того, арендатор, имея возможность или право физического доступа к арендованному активу, имеет право на получение существенной части продукции или иных благ, производимых арендованным активом. Таким образом, контроль над арендованным активом можно выделить в качестве основного критерия в признании арендованного актива в форме права пользования.

²¹ П. 24. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н).

Список литературы

1. Бендина Н., Злобина Л. Взять имущество в лизинг // Московский бухгалтер. 2002. № 2. С. 52–57.
2. Верховых И.И. Амортизация предметов лизинга // Главбух. 2003. № 15. С. 26–32.
3. Волков Н.Г. Учет операций по аренде имущества // Бухгалтерский учет. 2000. № 12. С. 30–33.
4. Ковалев В.В. Аренда: Право, учет, анализ, налогообложение. М.: Финансы и статистика, 2000. 272 с.
5. Ковалев В.В. Учет лизинговых операций по российским и международным стандартам // Бухгалтерский учет. 2003. № 17. С. 54–57.
6. Панина И.В. Учет и анализ лизинговых операций: монография / Под ред. Д.А. Ендовицкого. Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2005. 228 с.
7. Фрейдлин И., Маклашкин С. Исследование влияния отдельных составляющих лизингового платежа на его величину // Лизинг-ревью. 2001. № 10. С. 17–19.
8. Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки «отношенческая» контракция / Научное редактирование и вступительная статья В.С. Каткало; пер. с англ. СПб.: Лениздат, SEV Press, 1996. 702 с.
9. Фуруботн Э.Г., Рихтер Р. Институты и экономическая теория: Достижения новой институциональной экономической теории / Пер. с англ. СПб.: Издат. дом Санкт-Петерб. гос. ун-та, 2005. 734 с.
10. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 354 с.
11. Auerbach N.Z. A Transactional Approach to Lease Analysis. *Hofstra Law Review*, 1985, vol. 13, iss. 2, pp. 309–373.
12. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
13. Furubotn E.G., Pejovich S. Property Rights and Economic Theory: A Survey of Recent Literature. *Journal of Economic Literature*, 1972, vol. 10, iss. 4, pp. 1137–62.
14. Плотников В.С., Плотникова О.В. Учет финансовых инструментов как фактор обеспечения достоверности информации о функционировании компании на рынке: монография. М.: ИД ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2013. 252 с.
15. Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция позиционного учета договорных обязательств // Бухгалтерский учет. 2013. № 9. С. 122–125.
16. Плотников В.С., Плотникова О.В. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: Что ожидает бухгалтеров // Аудитор. 2015. Т. 1. № 5. С. 65–74.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

ISSN 2311-9381 (Online)

International Standards of Accounting and Reporting

ISSN 2073-5081 (Print)

THE THEORETICAL ASPECTS OF IFRS 16**Viktor S. PLOTNIKOV^{a,*}, Olesya V. PLOTNIKOVA^b, Vladimir I. MEL'NIKOV^c**^a Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
vcplotnikov@yandex.ru^b Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
ovplotnikova@yandex.ru^c Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
melnikov4-67@mail.ru

* Corresponding author

Article history:

Received 17 October 2016

Received in revised form

2 November 2016

Accepted 15 November 2016

Available online 16.01.2017

JEL classification: M40,
M42**Abstract****Subject** The article deals with the issues of IFRS 16, considering the theoretical economic concepts contained in this Standard.**Results** The article suggests a new definition for *lease* which highlights the basic aspects of accounting of its facilities and lease payments.**Conclusions** Adaptation of IFRS 16 to the specifics of the activities of domestic parties of lease deals will modernize the accounting procedures that reflect the lease, and ultimately help complete the Project of the RF Accounting Regulations on Lease.**Keywords:** lease, accounting,
right of use, right of property,
control, leased facility

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Bendina N., Zlobina L. [Rent a property in leasing]. *Moskovskii bukhgalter = Moscow Accountant*, 2002, no. 2, pp. 52–57. (In Russ.)
2. Verkhovyykh I.I. [Depreciation of leased assets]. *Glavbukh = Chief Accountant*, 2003, no. 15, pp. 26–32. (In Russ.)
3. Volkov N.G. [Accounting of operations on rental property]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2000, no. 12, pp. 30–33. (In Russ.)
4. Kovalev V.V. *Arenda: Pravo, uchet, analiz, nalogooblozhenie* [Renting: Law, accounting, analysis, taxation]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2000, 272 p.
5. Kovalev V.V. [Accounting for leasing operations on the Russian and International Standards]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2003, no. 17, pp. 54–57. (In Russ.)
6. Panina I.V. *Uchet i analiz lizingovykh operatsii: monografiya* [Accounting and analysis of the leasing operations: a monograph]. Voronezh, Voronezh State University Publ., 2005, 228 p.
7. Freidlin I., Maklashkin S. [A study of the influence of the individual components of lease payment on its value]. *Lizing-revyu = Leasing Review*, 2001, no. 10, pp. 17–19. (In Russ.)
8. Williamson O.E. *Ekonomicheskie instituty kapitalizma: Firmy, rynki 'otnoshencheskaya' kontraktatsiya* [The Economic Institutions of Capitalism: Firms Markets, Relational Contracting]. St. Petersburg, Lenizdat, SEV Press Publ., 1996, 702 p.
9. Furubotn E.G., Richter R. *Instituty i ekonomicheskaya teoriya: Dostizheniya novoi institutsional'noi ekonomicheskoi teorii* [Institutions and Economic Theory: The Contribution of the New Institutional Economics]. St. Petersburg, St. Petersburg State University Publ., 2005, 734 p.

10. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [The basics of accounting theory]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2000, 354 p.
11. Auerbach N.Z. A Transactional Approach to Lease Analysis. *Hofstra Law Review*, 1985, vol. 13, iss. 2, pp. 309–373.
12. Hendriksen E.S., van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1997, 576 p.
13. Furubotn E.G., Pejovich S. Property Rights and Economic Theory: A Survey of Recent Literature. *Journal of Economic Literature*, 1972, vol. 10, iss. 4, pp. 1137–62.
14. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. *Uchet finansovykh instrumentov kak faktor obespecheniya dostovernosti informatsii o funktsionirovanii kompanii na rynke: monografiya* [Accounting for financial instruments in ensuring the accuracy of information on the operation of a company on the market: a monograph]. Moscow, ID FINANSY i KREDIT Publ., 2013, 252 p.
15. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [The concept of positional account of contractual obligations]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2013, no. 9, pp. 122–125. (In Russ.)
16. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: What awaits the accountants?]. *Auditor*, 2015, vol. 1, no. 5, pp. 65–74. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.