

**УЧЕТ АРЕНДЫ В УСЛОВИЯХ СТАНДАРТИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ****Гульнара Ильсуровна АЛЕКСЕЕВА**

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета в финансово-кредитных и некоммерческих организациях, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация  
consulting777@mail.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 3561-2927

**История статьи:**

Получена 01.03.2018  
Получена в доработанном виде 14.03.2018  
Одобрена 30.03.2018  
Доступна онлайн 13.04.2018

УДК 657

JEL: M41

**Аннотация**

**Предмет.** Теоретико-методологические положения учета арендных отношений в российской практике учета и системе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в условиях реформирования российского бухгалтерского учета.

**Цели.** Исследование требований МСФО по отражению в бухгалтерском учете хозяйственных операций, возникающих из договоров аренды, а также проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды», выявление их сходств и различий. Также раскрываются планирующиеся в российской практике изменения в учете аренды. В статье формулируются рекомендации по гармонизации российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и МСФО в сфере учета аренды.

**Методология.** Используются такие методы исследования, как сравнение, анализ, обобщение и систематизация.

**Результаты.** На основе критического анализа различных научных точек зрения о подходах к отражению в учете экономических субъектов арендных отношений, действующих международных стандартов и проекта ФСБУ систематизированы сходства и различия подходов к учету аренды. Анализ МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и проекта ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» показал, что проект ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» сближает российские и международные правила. Предложено в проектах ФСБУ при первоначальном признании указать оценку как активов, являющихся правом пользования по договору аренды, так и основных средств по первоначальной стоимости, описать такие активы как доходные вложения в материальные ценности, разработать российский ФСБУ «Инвестиционная недвижимость» и установить порядок отражения расходов у арендодателя в случае операционной аренды.

**Выводы.** Проведенное исследование позволило сформулировать вывод о том, что утверждение проекта ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» обеспечит сближение российской методологии бухгалтерского учета аренды с МСФО. Это позволит экономическим субъектам сократить затраты на трансформацию финансовой отчетности в формат, предусмотренный МСФО.

**Ключевые слова:** аренда, бухгалтерский учет, РСБУ, МСФО

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

**Для цитирования:** Алексеева Г.И. Учет аренды в условиях стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 4. – С. 452 – 465.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.4.452>

В условиях рыночной экономики «для организаций, не имеющих возможности приобрести в собственность необходимое для ведения хозяйственной деятельности имущество»<sup>1</sup>, наиболее приемлемой формой

<sup>1</sup> Алексеева Г.И. Учет лизинговых операций в условиях реформирования российского бухгалтерского учета //

*Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 30. С. 8–24. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchet-lizingovyh-operatsiy-v-usloviyah-reformirovaniya-rossiyskogo-buhgalterskogo-ucheta>

Алексеева Г.И. Учет лизинговых операций в условиях реформирования российского бухгалтерского учета // *Бухгалтер и закон*. 2016. № 1. С. 19–33.

коммерческих отношений является аренда объектов основных средств.

При этом экономические субъекты, составляющие бухгалтерскую (финансовую) отчетность по правилам Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО), информацию об объектах учета, возникающих из договоров аренды, представляют в соответствии с положениями МСФО (IAS) 17 «Аренда», утрачивающим силу с 01.01.2019 г., когда вступает в действие МСФО (IFRS) 16 «Аренда».

Вопросы бухгалтерского учета арендных отношений как в российской практике, так и в практике применения МСФО, общие и отличительные особенности в учете аренды исходя из действующих российских и международных норм были рассмотрены автором в своих предыдущих работах<sup>2</sup> [1, 2]. Кроме того, исследованию проблем методологии бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов операций, возникающих по договору аренды, посвящены работы Т.М. Алдаровой [3], М.В. Бежан, В.А. Москалевой [4],

<sup>2</sup> *Алексева Г.И.* Бухгалтерский учет арендных отношений: учеб. пособие для подготовки бакалавров. М.: Финансовый университет. 2016. 160 с.

*Алексева Г.И.* Актуальные аспекты учета аренды // *Международный бухгалтерский учет.* 2008. № 5. С. 13–19. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/aktualnye-aspekty-ucheta-arendy-1>

*Алексева Г.И.* Международный стандарт финансовой отчетности для малых и средних предприятий: аренда // *Международный бухгалтерский учет.* 2010. № 6. С. 2–8. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/mezhdunarodnyy-standart-finansovoy-otchetnosti-dlya-malyh-i-srednih-predpriyatiy-arenda>

*Алексева Г.И.* Новые требования Международных стандартов финансовой отчетности к учету договоров аренды // *Бухгалтер и закон.* 2016. № 4.

*Алексева Г.И.* Учет лизинговых операций в условиях реформирования российского бухгалтерского учета // *Международный бухгалтерский учет.* 2015. № 30. С. 8–24. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchet-lizingovyh-operatsiy-v-usloviyah-reformirovaniya-rossiyskogo-buhgalterskogo-ucheta>

*Алексева Г.И.* Учет лизинговых операций в условиях реформирования российского бухгалтерского учета // *Бухгалтер и закон.* 2016. № 1. С. 19–33.

*Алексева Г.И.* Финансовая аренда: проблемы бухгалтерского учета в условиях реформирования российского учета и права // *Реформирование учета и права в современной России* : монография / под ред. О.Е. Качковой, В.А. Баранова, Г.И. Алексеевой, Е.Н. Домбровской, А.Н. Приженниковой. М.: РУСАЙНС, 2016. С. 34–41.

Г.Ф. Варнаковой [5], М.А. Вахрушиной [6], И.Д. Деминой [7], И.Р. Дун [8–9], Вит.В. Ковалева [10–11], Л.Г. Лукиновой [12–13], Н.В. Малиновской [14], Н.И. Малых [15], В.А. Москалевой [4], В.Ю. Паздеровой, Р.А. Тхагапсо, Ф.Т. Хот [16], Н.А. Продановой, Н.И. Малых [17], В.С. Плотникова, О.В. Плотниковой, В.И. Мельникова [18], О.В. Плотниковой [4, 18], Т.И. Фрадиной, Т.А. Павловой [19] и др.

Однако планируемые Минфином России изменения в российском нормативном регулировании учета аренды окажут влияние на методологию бухгалтерского учета арендных отношений, что вызывает необходимость продолжить исследования в данном направлении.

В последние годы «в рамках приобщения к процессу международной стандартизации» [20] в Российской Федерации активно проводится работа по реформированию бухгалтерского учета и составления отчетности в соответствии с МСФО как результата международной стандартизации.

Процесс стандартизации бухгалтерского учета на международном уровне был продиктован «исторической необходимостью и ... глобализацией экономик мира» [21], что потребовало от российских компаний, выходящих на международные рынки капитала, использовать такой достаточно затратный для экономических субъектов механизм применения МСФО, как трансформация финансовой отчетности.

Как следствие взятого курса на сближение национальных стандартов бухгалтерского учета с нормами МСФО, провозглашенного Минфином России с принятием Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу<sup>3</sup> и в целях исполнения Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017–2019 гг.<sup>4</sup>, был разработан проект ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды». Данный проект

<sup>3</sup> Приказ Минфина России от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу».

ФСБУ опубликован на сайте Минфина России 01.03.2018 г.

Для наглядной демонстрации сходств и различий требований к учету и представлению в отчетности организаций информации об объектах, возникающих из договоров аренды, в соответствии с МСФО (IAS) 17, новым МСФО (IAS) 16 и проектом ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» представляется целесообразным систематизировать и обобщить их в *табл. 1*.

Данные *табл. 1* позволяют сделать следующие выводы.

1. Определение договора аренды в проекте ФСБУ практически соответствует определениям, данным как в МСФО (IAS) 17, так и МСФО (IFRS) 16.
2. В отличие от международных стандартов в проекте ФСБУ перечислены критерии признания аренды, что облегчит признание договоров аренды российскими экономическими субъектами.
3. Виды аренды (финансовая (неоперационная) и операционная) аналогичны, но основа классификации, указанная в проекте ФСБУ, не соответствует указанной в МСФО (IFRS) 16, который будет применяться к отчетности за 2019 г.
4. В новом МСФО и проекте российского ФСБУ аренда классифицируется как финансовая и операционная только для арендодателя, то есть любая аренда для арендатора рассматривается как операция финансирования.
5. По аналогии с МСФО (IFRS) 16 в российском проекте ФСБУ в случае признания аренды в учете арендатора отражаются актив в виде права пользования и обязательство (задолженность) по аренде.
6. Как в новом МСФО, так и в проекте ФСБУ предусмотрена возможность освобождения арендатора от признания арендных

отношений в случае краткосрочной аренды (не более 12 месяцев) и при низкой стоимости (не более 300 000 руб.) базового актива (предмета аренды).

7. Как в новом МСФО, так и в российском проекте стандарта обязательства по аренде у арендатора признаются по приведенной стоимости арендных платежей, не осуществленных на дату начала аренды.
8. В случае аренды у арендатора в момент первоначальной оценки актива при идентичности затрат, формирующих «первоначальную стоимость» в новом МСФО и «фактическую стоимость» актива в ФСБУ, названия этих видов стоимости отличаются.
9. Как и в МСФО (IFRS) 16, так и в проекте ФСБУ наблюдается практически полная аналогия последующей оценки актива и обязательства при финансовой и операционной аренде у арендатора.
10. Как в новом МСФО, так и в российском проекте стандарта устанавливается сходный порядок последующей оценки дохода (процентного дохода) у арендодателя.
11. Как и в новом МСФО, в проекте российского стандарта предусмотрена возможность пересмотра срока аренды.

Таким образом, проект ФСБУ разработан с учетом требований нового МСФО (IFRS) 16.

Однако стоит отметить отличия проекта ФСБУ от анализируемых международных стандартов.

1. Как активы, являющиеся правом пользования по договору аренды, так и основные средства<sup>5</sup> при первоначальном признании оцениваются по фактической стоимости (себестоимости), а в МСФО – по первоначальной стоимости.
2. В проекте ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» упоминается такой актив, как «инвестиционная недвижимость», порядок учета которого в РСБУ не описан. Конечно,

<sup>4</sup> Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017–2019 гг., утвержденная приказом Министерства финансов Российской Федерации от 07.06.2017 № 85н.

<sup>5</sup> Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства».

согласно Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и ПБУ 1/2008 «Учетная политика», в случае отсутствия правил учета, описанных в РСБУ, экономические субъекты могут применять положения МСФО. Однако, на взгляд автора, необходимо либо разработать российский ФСБУ «Инвестиционная недвижимость», либо дать прямую ссылку на МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость».

3. В проекте ФСБУ не описан порядок отражения расходов у арендодателя в случае операционной аренды, а дано лишь указание на то, что арендодатель не изменяет прежний принятый порядок учета актива в связи с его передачей в аренду, за исключением изменения оценочных значений. Например, в связи с пересмотром срока полезного использования актива.
4. В проекте российского стандарта указывается, что справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (см. п. 9в), то есть МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Однако в новом международном стандарте по учету аренды дано иное определение справедливой стоимости.

Изложенное демонстрирует недоработанность проектов российских ФСБУ, обсуждение которых уже завершено. При их утверждении

это может привести, во-первых, к возникновению проблем в процессе их применения, во-вторых, к расхождению в ряде положений российских и международных требований. В связи с этим представляется целесообразным:

- 1) при первоначальном признании как активы, являющиеся правом пользования по договору аренды, так и основные средства оценивать в соответствии с МСФО, то есть по первоначальной стоимости;
- 2) в противном случае разработать российский ФСБУ «Инвестиционная недвижимость», или, при отсутствии таких планов у Минфина России, в проекте ФСБУ дать прямое указание на МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»;
- 3) описать порядок отражения расходов у арендодателя в случае операционной аренды по аналогии с МСФО;
- 4) сформулировать в проекте ФСБУ «Аренда» определение справедливой стоимости по аналогии с МСФО (IFRS) 16.

Сформулированные предложения позволят избежать проблем при применении ФСБУ и максимально сблизить российскую и международную практику представления информации об объектах учета в финансовой отчетности.

**Таблица 1**  
**Сопоставление основных требований российских и международных стандартов к учету арендных отношений**

**Table 1**  
**Comparison of key principles of the Russian and international standards on lease accounting**

Критерий	МСФО (IAS) 17 «Аренда» <sup>6</sup>	МСФО (IFRS) 16 «Аренда» <sup>7</sup>	ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» <sup>8</sup>
Определение	Договор, согласно которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей (п. 4)	«Договор в целом или его отдельные компоненты, по которым передается право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение» [1, п. 9]	Отсутствует, но из п. 2 следует, что это договоры, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление арендодателем, лизингодателем, правообладателем, иным лицом (далее – арендодатель) за плату арендатору, лизингополучателю, пользователю иному лицу (далее – арендатор) имущества во временное пользование
Основа классификации	«Распределение рисков и выгод, связанных с владением активом (объектом аренды), между арендодателем и арендатором» (п. 4)	«Право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение» (п. 9)	Переход в основном всех выгод и рисков, связанных с правом собственности арендодателя на предмет аренды (п. 30)
Виды	Виды аренды: 1) финансовая аренда (аренда, предусматривающая передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом); 2) операционная аренда (аренда, не предусматривающая передачу арендатору практически всех рисков и вознаграждений, связанных с владением активом) (п. 4)	Классификация аренды имеет значение только для арендодателя: 1) финансовая аренда (аренда, «в рамках которой осуществляется передача практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на базовый актив»); 2) операционная аренда (аренда, в рамках которой не осуществляется передача практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на базовый актив). 3) При этом базовый актив – это актив, являющийся объектом аренды, право на использование которого было предоставлено арендатору арендодателем» (Приложение А)	Классификация аренды имеет значение только для арендодателя: 1) неоперационная (финансовая) аренда; 2) операционная аренда (аренда, при которой в основном все выгоды (преимущества) и риски, связанные с правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель) (п. 30)
Критерии (условия) признания объектов учета аренды	Отсутствуют	Отсутствуют	Объекты бухгалтерского учета, возникающие в рамках договора аренды, классифицируются как объекты учета аренды при одновременном выполнении следующих условий: 1) арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок; 2) предмет аренды может быть идентифицирован; 3) арендатор имеет право на получение в основном всех экономических выгод (преимуществ) от использования предмета аренды в течение срока аренды; 4) арендатор имеет право определять способ использования предмета аренды в течение срока аренды, при этом выполняется одно из следующих условий: – арендатор имеет право определять, как и для какой цели используется предмет аренды (далее – порядок использования

<sup>6</sup> Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».

<sup>7</sup> См. там же

<sup>8</sup> Проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды».  
 URL: <https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/development/project/>

			<p>предмета аренды);</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– порядок использования предмета аренды predetermined (например, в договоре аренды содержатся ограничения, введенные с целью защиты интересов арендодателя), но арендодатель не имеет права дополнительно изменять такой порядок использования в течение срока аренды, а арендатор имеет право на определение параметров производства или использования (например, на изменение вида продукции, срока производства, решения о выпуске продукции);</li> <li>– порядок использования арендатором предмета аренды predetermined в связи с созданием (проектированием) предмета аренды либо приведением его в состояние, определенное специально для порядка использования арендатором (п. 6)</li> </ul>
Дата классификации объектов учета аренды (дата начала арендных отношений)	Наиболее ранняя из двух дат: – дата заключения договора аренды; – дата принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды (п. 4)	«Наиболее ранняя из двух дат: – дата заключения договора аренды; – дата принятия сторонами на себя обязательств в отношении основных условий аренды» <sup>9</sup> (Приложение А)	Наиболее ранняя из двух дат: – дата заключения договора аренды; – дата принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды (п. 7)
<b>Срок аренды</b>			
Определение	Не подлежащий досрочному прекращению период, на который арендатор заключил договор об аренде актива, а также дополнительные периоды, на которые арендатор имеет право продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее, «если на дату начала арендных отношений можно с достаточной уверенностью полагать, что арендатор реализует такое право» (п. 4)	Не подлежащий досрочному прекращению период, «в течение которого арендатор имеет право пользоваться базовым активом, вместе с: 1) периодами, в отношении которых действует опцион на продление аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион; 2) периодами, в отношении которых действует опцион на прекращение аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор не исполнит этот опцион» <sup>10</sup> (п. 18)	Обусловленный договором аренды период, в течение которого арендатор имеет право использовать предмет аренды (п. 5)
Дата начала	Дата, начиная с которой арендатор получает возможность реализовать свое право на использование актива, являющегося предметом аренды (п. 4)	Дата, на которую арендодатель делает базовый актив доступным для использования арендатором (Приложение А)	Начинается с даты начала аренды и определяется исходя из совокупности факторов, в частности: – сроков и условий, установленных договором аренды (включая периоды, не предусматривающие арендных платежей); – возможности и намерения продлевать или сокращать сроки, установленные договором аренды (п. 10)
Возможность пересмотра	Не описана	«В случае изменения периода аренды, не подлежащего досрочному прекращению» (п. 21)	Срок аренды может быть пересмотрен в следующих случаях: 1) арендодатель – в случае изменения договора аренды; 2) арендатор – после даты начала аренды в случае наступления событий или возникновения обстоятельств, влияющих на изменение факторов, которые учитывались арендатором при определении срока аренды (п. 10)

<sup>9</sup> Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».

<sup>10</sup> Там же.

<b>Учет у арендатора</b>			
<b>Аренда (финансовая аренда)</b>			
Объекты учета	1) актив; 2) обязательство (по уплате будущих арендных платежей) (пп. 20, 22)	1) актив в форме права пользования; 2) обязательство по аренде (п. 22)	1) право пользования активом; 2) обязательство по аренде (п. 12)
Освобождение от признания актива	Отсутствует	Освобождение от признания актива действует в следующих случаях: 1) «краткосрочной аренды; 2) аренды, в которой базовый актив имеет низкую стоимость» (п. 5)	Освобождение от признания актива действует в следующих случаях: 1) срок аренды не превышает 12 месяцев на дату начала аренды; 2) текущая восстановительная стоимость предмета аренды не превышает 300 000 руб. При этом арендатор имеет возможность самостоятельно использовать предмет аренды, и способность предмета аренды приносить арендатору экономические выгоды преимущественно не зависит от других активов; 3) арендатор вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. (п. 13)
<b>Первоначальная оценка</b>			
Актив	Оценивается следующим образом: – по справедливой стоимости арендованного имущества или приведенной стоимости минимальных арендных платежей; – любые первоначальные прямые затраты, прибавляемые к стоимости актива (пп. 20, 22)	Оценивается по первоначальной стоимости, включающей в себя: – «величину первоначальной оценки обязательства по аренде; – арендные платежи на дату начала аренды или до такой даты за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде; – любые первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором; – 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» (пп. 23, 24)	Оценивается по фактической стоимости, включающей в себя (за вычетом возмещаемых сумм налогов): – величину первоначальной оценки обязательства по арендным платежам; – арендные платежи, осуществленные на дату начала аренды или до такой даты; – затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях; – величину подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства, в частности, по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды (п. 14)
Обязательство по аренде	Оценивается следующим образом: 1) «по справедливой стоимости арендованного имущества; 2) приведенной стоимости минимальных арендных платежей» <sup>11</sup> (пп. 20, 22)	Оценивается по приведенной стоимости арендных платежей, которые еще не осуществлены на дату начала аренды (пп. 26, 27)	Оценивается по приведенной стоимости арендных платежей, не осуществленных на дату начала аренды (п. 16)
<b>Последующая оценка</b>			
Актив	С активом проводятся следующие операции: 1) начисление амортизации (п. 27); 2) тестирование на обесценение в соответствии с правилами МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (п. 30)	Актив оценивается следующим образом: 1) по первоначальной стоимости за вычетом амортизации и накопленных убытков от обесценения с корректировкой на переоценку обязательства по аренде; 2) по переоцененной стоимости, если актив относится к классу основных средств, к которому арендатор применяет модель учета по переоцененной стоимости по МСФО (IAS) 16; 3) по справедливой стоимости в случае, когда актив удовлетворяет	1. Фактическая стоимость права пользования активом пересматривается в случае изменения договора аренды, если возникающие при этом объекты бухгалтерского учета не классифицируются в качестве вновь возникших объектов учета аренды. 2. Если предмет аренды по характеру его использования относится к группе переоцениваемых основных средств, арендатор вправе переоценивать

<sup>11</sup> Там же.

		определению инвестиционной недвижимости, к которой арендатор применяет модель учета по справедливой стоимости по МСФО (IAS) 40 (пп. 29, 30, 34, 35); 4) тестируется на обесценение в соответствии с требованиями МСФО (пп. 30, 34, 35)	соответствующее право пользования активом в аналогичном порядке (п. 18). 3. Если предмет аренды по характеру его использования относится к инвестиционной недвижимости, в отношении которой арендатор применяет способ учета по справедливой стоимости, арендатор учитывает соответствующее право пользования активом в аналогичном порядке (п. 18). 4. Начисляется амортизация, если только права пользования активом, не учитываются в порядке, предусмотренном для учета инвестиционной недвижимости, учитываемой по справедливой стоимости (п. 19)
Обязательство	Обязательства «разделяют на две части: – неоплаченное обязательство; – финансовые расходы или затраты на финансирование (расходы по процентам)» (п. 25)	Обязательства оцениваются следующим образом: 1) «увеличивая балансовую стоимость для отражения процентов по обязательству по аренде; 2) уменьшая балансовую стоимость для отражения осуществленных арендных платежей; 3) переоценивая балансовую стоимость для отражения переоценки или модификации договоров аренды или для отражения пересмотренных по существу фиксированных арендных платежей» (пп. 36, 40–43);  В составе прибыли или убытка признаются следующие статьи: 1) «проценты по обязательству по аренде; 2) переменные арендные платежи, не включенные в оценку обязательства по аренде в периоде, в котором наступает событие или условие, приводящее к осуществлению таких платежей» (п. 38)	С обязательством проводятся следующие операции: 1) увеличение на величину начисляемых процентных расходов и уменьшение на величину фактически уплаченных арендных платежей (п. 20); 2) переоценка в следующих случаях: – изменение условий договора аренды; – пересмотр намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при определении срока аренды; – изменение величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде (п. 25); 3) переоценка относится на стоимость права пользования активом; 4) превышение суммы уценки обязательства по аренде над балансовой стоимостью права пользования активом в случае изменения договора аренды включается в расходы текущего периода (п. 24)
<b>Операционная аренда</b>			
Объекты учета	Расходы (арендные платежи за исключением затрат на приобретение таких услуг, как страхование и техническое обслуживание) (п. 33)	–	–
Отражение в учете	Распределение линейным или иным способом, обеспечивающим более адекватное отражение графика получения выгод пользователем (пп. 33, 34)	–	–
<b>В случае освобождения от признания актива как права пользования</b>			
Объекты учета	–	Расходы (арендные платежи по такой аренде) (п. 6)	Расходы (арендные платежи) (п. 14)
Отражение в учете	–	«Признаются линейным методом в течение срока аренды, либо с использованием другого систематического подхода, если такой подход лучше отражает структуру получения выгод арендатором» <sup>12</sup> (п. 6)	Отражаются равномерно в течение срока аренды или на основе другого систематического подхода, когда такой подход лучше соответствует характеру использования арендатором выгод (преимуществ) от предмета аренды (п. 14)

<sup>12</sup> Там же.



<b>Учет у арендодателя<sup>15</sup></b>			
<b>Финансовая аренда (неоперационная аренда)</b>			
Объекты учета	1) актив в виде дебиторской задолженности; 2) финансовый доход (пп. 36, 39)	1) актив в качестве дебиторской задолженности (п. 67); 2) доход	1) инвестиция в аренду (п. 34); 2) процентный доход (п. 39)
<b>Первоначальная оценка</b>			
Актив в виде дебиторской задолженности	Сумма, равная чистым инвестициям в аренду (п. 36)	Сумма, равная чистым инвестициям в аренду (п. 67)	–
Инвестиции в аренду	–	–	Чистая стоимость инвестиций в аренду определяется путем дисконтирования их валовой стоимости с использованием подразумеваемой в договоре аренды процентной ставки (п. 36)
<b>Последующая оценка</b>			
Финансовый доход (процентный доход)	Оценка производится следующим образом: 1) основывается на графике, отражающем неизменную периодическую норму доходности по чистым инвестициям; 2) расчетные оценки негарантированной ликвидационной стоимости, использованные при расчете валовых инвестиций, подлежат регулярной проверке. При их уменьшении распределение дохода на протяжении срока аренды пересматривается с немедленным признанием уменьшения ранее начисленных сумм (пп. 39–41)	Оценка основывается на графике, отражающем неизменную периодическую норму доходности по чистой инвестиции арендодателя в аренду (п. 75)	Оценка производится следующим образом: 1) на основе графика, отражающего неизменную периодическую норму доходности по чистой инвестиции (п. 39)
Инвестиции в аренду	–	К чистым инвестициям в аренду применяются требования в отношении обесценения, предусмотренные МСФО (IFRS) 9 (п. 77)	Чистая стоимость инвестиций в аренду проверяется на обесценение в порядке, предусмотренном Международными стандартами финансовой отчетности (п. 36)
<b>Операционная аренда</b>			
Объекты учета	1) актив, переданный в аренду; 2) актив в виде дебиторской задолженности (будущие арендные платежи); 3) доход (доход от операционной аренды); 4) расходы (затраты, включая затраты на амортизацию) (пп. 49–51)	1) актив, являющийся предметом операционной аренды, в соответствии с характером таких базовых активов; 2) доход (арендные платежи); 3) расходы (затраты, включая затраты на амортизацию, понесенные при получении дохода от аренды) (пп. 81–83, 88)	1) актив, переданный в аренду (п. 42); 2) доход (п. 43)
<b>Отражение в учете</b>			
Актив, переданный в аренду	1) балансовая стоимость; 2) проверка на обесценение по правилам МСФО (IAS) 36 (пп. 52, 54)	В соответствии с правилами оценки, исходя из характера базовых активов, являющихся предметом операционной аренды (п. 88)	Прежний принятый порядок учета актива не меняется, за исключением корректировки оценочных значений, (например, в связи с пересмотром срока полезного использования актива) (п. 42)
Доход	Признается линейным методом на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования переданного в аренду актива (п. 50)	Распределяется линейным методом или другим систематическим методом, если такой метод обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования базового актива (п. 81)	Признается равномерно или на основе другого систематического подхода, когда такой подход лучше отражает потребление арендодателем выгод (преимуществ) от использования предмета аренды (п. 43)
Расходы	1) затраты, понесенные при получении дохода от аренды; 2) затраты на амортизацию (п. 53); 3) первоначальные прямые затраты, прибавляемые к балансовой стоимости актива (предмета аренды), признаются на протяжении	1) затраты, понесенные при получении дохода от аренды (п. 82); 2) затраты на амортизацию (п. 82); 3) первоначальные прямые затраты, понесенные при согласовании договора операционной аренды, прибавляются к балансовой стоимости базового актива и	Отсутствует (Раздел V. Учет у арендодателя), но дано указание на то, что доходные вложения в материальные ценности учитываются в порядке, предусмотренном для учета схожих основных средств (п. 38а)

<sup>15</sup> Арендодатели-производители или дилеры не рассматриваются.

срока аренды с использованием принципов, применяемых к доходу от аренды (п. 52)	признаются на протяжении срока аренды с использованием тех же принципов, которые применяются к доходу от аренды (п. 83)
---	---

*Источник:* составлено автором с использованием материалов<sup>14</sup> [1, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13]

*Source:* Authoring, based on materials indicated in references [1, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13]

## Список литературы

1. *Алексева Г.И.* Финансовая аренда: проблемы бухгалтерского учета в условиях реформирования российского учета и права / Реформирование учета и права в современной России: монография / под ред. О.Е. Качково, В.А. Баранова, Г.И. Алексеевой, Е.Н. Домбровской, А.Н. Приженниковой. М.: РУСАЙНС, 2016. С. 34–41.
2. *Алексева Г.И.* Учет договора аренды в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности: текущее состояние и перспективы для российских организаций // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 2. С. 78–86.
3. *Алдарова Т.М.* Учет аренды у арендатора: анализ положений МСФО (IAS) 17 «Аренда» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Аудиторские ведомости. 2016. № 6. С. 40–56.
4. *Плотникова О.В., Бежан М.В., Москалева В.А.* Учет финансовых инструментов в сделке по аренде // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. № 10. С. 563–578. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.10.563>
5. *Варнакова Г.Ф.* Учет лизинговых операций у лизингодателя // ACTUALSCIENCE. 2016. Т. 2. № 4. С. 71–72.
6. *Вахрушина М.А.* Учет лизинговых операций. Российский подход лизингополучателя, бухгалтерский и налоговый аспекты // Лизинг. 2010. № 7. С. 5–10.
7. *Демина И.Д.* Бухгалтерский учет операционной и финансовой аренды в сельскохозяйственных организациях // Бухучет в сельском хозяйстве. 2014. № 7. С. 49–56.
8. *Дун И.Р.* Аспекты учета остаточной стоимости оборудования у лизингодателя // Лизинг. 2016. № 5. С. 41–46.
9. *Дун И.Р.* Учет лизингового имущества у лизингополучателя // Лизинг. 2015. № 8. С. 50–57.
10. *Ковалев Вит.В.* К вопросу о сущности лизинговых операций // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5. Экономика. 2006. Вып. 3. С. 41–50. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/k-voprosu-o-suschnosti-lizingovyh-operatsiy>
11. *Ковалев Вит.В.* Лизинг в России: теория и мифы // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5. Экономика. 2011. Вып. 4. С. 88–98. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/lizing-v-rossii-teoriya-i-mify>

<sup>14</sup> *Алексева Г.И.* Бухгалтерский учет арендных отношений: учебное пособие для подготовки бакалавров. М.: Финансовый университет, 2016. 160 с.

*Алексева Г.И.* Актуальные аспекты учета аренды // Международный бухгалтерский учет. 2008. № 5. С. 13–19. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/aktualnye-aspekty-ucheta-arendy-1>

*Алексева Г.И.* Новые требования Международных стандартов финансовой отчетности к учету договоров аренды // Бухгалтер и закон. 2016. № 4.

*Алексева Г.И.* Учет лизинговых операций в условиях реформирования российского бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 30. С. 8–24. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchet-lizingovyh-operatsiy-v-usloviyah-reformirovaniya-rossiyskogo-buhgalterskogo-ucheta>

*Алексева Г.И.* Учет лизинговых операций в условиях реформирования российского бухгалтерского учета // Бухгалтер и закон. 2016. № 1. С. 19–33.

*Алексева Г.И.* Финансовая аренда: проблемы бухгалтерского учета в условиях реформирования Российского учета и права // Реформирование учета и права в современной России: монография / под ред. О.Е. Качковой, В.А. Баранова, Г.И. Алексеевой, Е.Н. Домбровской, А.Н. Приженниковой. М.: РУСАЙНС, 2016. С. 34–41.

12. Лукинова Л.Г. Новые международные правила по аренде активов // *Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2016. № 9. С. 47–53.
13. Лукинова Л.Г. Предприятие в роли арендодателя // *Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2016. № 11. С. 56–64.
14. Малиновская Н.В. Информационное обеспечение лизинговой деятельности в условиях реформирования отрасли // *Феномен рыночного хозяйства: векторы и особенности эволюции*. Лондон: LSP, 2017. С. 537–543.
15. Малых Н.И. Лизинг как форма финансирования инвестиционных проектов и его учет в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности // *Аудит и финансовый анализ*. 2015. № 2. С. 240–245.
16. Паздерова В.Ю., Тхагансо Р.А., Хот Ф.Т. Финансовая аренда (лизинг): современное состояние и перспективы моделирования российской учетной практики // *Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика*. 2016. № 1(175). С. 82–87. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/finansovaya-arenda-lizing-sovremennoe-sostoyanie-i-perspektivy-modelirovaniya-rossiyskoy-uchetnoy-praktiki>
17. Проданова Н.А., Малых Н.И. Практика учета операций по финансовой аренде в соответствии с российскими и международными стандартами финансовой отчетности // *Человек. Общество. Инклюзия*. 2016. № 3-2(27). С. 71–78.
18. Плотников В.С., Плотникова О.В., Мельников В.И. О теоретических аспектах международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. № 1. С. 2–15. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.1.2>
19. Фрадина Т.И., Павлова Т.А. Совершенствование методов учета арендных операций с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности // *Экономика и управление. Российский научный журнал*. 2015. № 4(114). С. 60–64.
20. Шогенцукова З.Х., Гедгафова И.Ю. Систематизация процесса стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности: масштабы и глубина ее осуществления // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 2. С. 58–68. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/sistematizatsiya-protsesta-standartizatsii-buhgalterskogo-ucheta-i-finansovoy-otchetnosti-masshtaby-i-glubina-ee-osuschestvleniya>
21. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. *Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России*. М.: Бухгалтерский учет, 2006. 328 с.

#### **Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю 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.

**ACCOUNTING FOR LEASE DURING THE STANDARDIZATION OF ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING****Gul'nara I. ALEKSEEVA**Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation  
consulting777@mail.ru  
ORCID: not available**Article history:**Received 1 March 2018  
Received in revised form  
14 March 2018  
Accepted 30 March 2018  
Available online  
13 April 2018**JEL classification:** M41**Keywords:** lease, financial accounting, standards, IFRS, Russian accounting**Abstract****Importance** The article deals with theoretical and methodological aspects of lease in the Russian and international accounting practices, considering the reforms of the Russian accounting practice.**Objectives** I examine IFRS principles on the way lease operations shall be recognized in accounting records, and the draft Federal Accounting Standard *Accounting for Lease*. I identify their points of convergence and divergence. The article also unveils how lease accounting practices are to be amended in Russia. I formulate my recommendations for harmonizing the Russian Accounting Standards and IFRS on lease.**Methods** The article involves such methods as comparison, analysis, generalization and systematization.**Results** Having critically analyzed various scientific viewpoints on the way entities should recognize lease, effective IFRS and draft FAS, I systematized common features and differences of lease accounting approaches. Reviewing IFRS 16 *Lease* and draft FAS *Accounting for Lease*, I find out that the latter ensures the convergence of the Russian and international principles. I suggest that draft Federal Accounting Standards should provide for measurement of right-of-use assets and fixed assets at historical cost upon their initial recognition, qualify such assets as income-bearing investment in tangibles, outline the Russian Federal Accounting Standard *Investment Property* and stipulate how the lessor shall recognize expenses under operating lease.**Conclusions and Relevance** I conclude that the draft FAS *Accounting for Lease*, if enacted, will ensure the convergence of the Russian accounting standards and IFRS on lease, thus reducing businesses' spending on the IFRS-compliant transformation of financial statements.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

**Please cite this article as:** Alekseeva G.I. Accounting for Lease During the Standardization of Accounting and Financial Reporting. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 4, pp. 452–465.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.4.452>**References**

1. Alekseeva G.I. *Finansovaya аренда: problemy bukhgalterskogo ucheta v usloviyakh reformirovaniya rossiiskogo ucheta i prava. V kn.: Reformirovanie ucheta i prava v sovremennoi Rossii: monografiya* [Financial lease: Accounting issues during the reform of the Russian accounting and financial reporting practices. In: Reforming the accounting practices and law in modern Russia: a monograph]. Moscow, RUSCIENCE Publ., 2016, pp. 34–41.
2. Alekseeva G.I. [Accounting of the lease contract according to the IFRS: The current status and the prospects for the Russian organizations]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2017, no. 2, pp. 78–86. (In Russ.)
3. Aldarova T.M. [Lease accounting in tenant's books: Analysis of the provisions of IAS 17 Leases and IFRS 16 Leases]. *Auditorskije vedomosti = Audit Statements*, 2016, no. 6, pp. 40–56. (In Russ.)

4. Plotnikova O.V., Bezhan M.V., Moskaleva V.A. [Accounting for financial instruments in lease transactions]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, no. 10, pp. 563–578. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.10.563>
5. Varnakova G.F. [Accounting for leasing transactions lessor]. *ACTUALSCIENCE*, 2016, vol. 2, no. 4, pp. 71–72. (In Russ.)
6. Vakhrushina M.A. [Accounting for leasing transactions. The Russian approach of the lessee, accounting and tax aspects]. *Lizing = Leasing*, 2010, no. 7, pp. 5–10. (In Russ.)
7. Demina I.D. [Accounting of operating and financial leases in the agricultural organizations]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = The Journal of Accounting in Agriculture*, 2014, no. 7, pp. 49–56. (In Russ.)
8. Dun I.R. [Residual value of equipment: Accounting aspects for the lessor]. *Lizing = Leasing*, 2016, no. 5, pp. 41–46. (In Russ.)
9. Dun I.R. [Accounting of leasing property at the lessee]. *Lizing = Leasing*, 2015, no. 8, pp. 50–57. (In Russ.)
10. Kovalev Vit.V. [About the essence of leasing operations]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2006, iss. 3, pp. 41–50. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/k-voprosu-o-suschnosti-lizingovyh-operatsiy> (In Russ.)
11. Kovalev Vit.V. [Leasing in Russia: Theory and myths]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2011, iss. 4, pp. 88–98. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/lizing-v-rossii-teoriya-i-mify> (In Russ.)
12. Lukinova L.G. [New international rules for lease of assets]. *Promyshlennost': bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Industrial Sector: Financial Accounting and Taxation*, 2016, no. 9, pp. 47–53. (In Russ.)
13. Lukinova L.G. [The entity as the lessor]. *Promyshlennost': bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Industrial Sector: Financial Accounting and Taxation*, 2016, no. 11, pp. 56–64. (In Russ.)
14. Malinovskaya N.V. *Informatsionnoe obespechenie lizingovoi deyatel'nosti v usloviyakh reformirovaniya otrasli. V kn.: Fenomen rynochnogo khozyaistva: vektory i osobennosti evolyutsii* [Information framework for leasing during the industry reforms. In: Phenomenon of the market economy: Directions and distinctions of its evolution]. London, LSP, 2017, pp. 537–543.
15. Malykh N.I. [Leasing as a form of financing investment projects and its accounting according to International Financial Reporting Standards]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2015, no. 2, pp. 240–245. (In Russ.)
16. Pazderova V.Yu., Tkhapso R.A., Khot F.T. [Finance lease (leasing): current state and perspectives of the Russian accounting practices modelling]. *Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of the Adyge State University. Series Economics*, 2016, no. 1, pp. 82–87. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/finansovaya-arenda-lizing-sovremennoe-sostoyanie-i-perspektivy-modelirovaniya-rossiyskoy-uchetnoy-praktiki> (In Russ.)
17. Prodanova N.A., Malykh N.I. [Financial lease accounting practices under the Russian GAAP and IFRS]. *Chelovek. Obshchestvo. Inklyuziya = Human. Society. Inclusion*, 2016, no. 3-2, pp. 71–78. (In Russ.)

18. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V., Mel'nikov V.I. [The theoretical aspects of IFRS 16]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 1, pp. 2–15. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.1.2>
19. Fradina T.I., Pavlova T.A. [Improved methods of lease transaction accounting that meet the requirements of International Financial Reporting Standards]. *Ekonomika i upravlenie = Economics and Management*, 2015, no. 4, pp. 60–64. (In Russ.)
20. Shogentsukova Z.Kh., Gedgafova I.Yu. [Systematizing the accounting and financial reporting standardization: The scope and level of implementation]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, no. 2, pp. 58–68.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/sistemizatsiya-protsesta-standartizatsii-buhgalterskogo-ucheta-i-finansovoy-otchetnosti-masshtaby-i-glubina-ee-osuschestvleniya> (In Russ.)
21. Mizikovskii E.A., Druzhilovskaya T.Yu. *Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti i bukhgalterskii uchet v Rossii* [International Financial Reporting Standards and accounting in Russia]. Moscow, Bukhgal'terskii uchet Publ., 2006, 328 p.

### **Conflict-of-interest notification**

I, the author 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.