

СЛОЖНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ ФСБУ 25/2018 «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ»

Ирина Анатольевна ЛИСОВСКАЯ^a, Наталья Геннадьевна ТРАПЕЗНИКОВА^{b,*}

^a доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, факультет финансов и банковского дела, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАНХиГС), Москва, Российская Федерация
lisovskaya_ia@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>
SPIN-код: 6105-3974

^b кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, факультет финансов и банковского дела, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАНХиГС), Москва, Российская Федерация
nata-trapeznikova@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 6316-6646

* Ответственный автор

История статьи:

Reg. № 656/2019
Получена 09.10.2019
Получена в доработанном виде 23.10.2019
Одобрена 30.10.2019
Доступна онлайн
15.11.2019

УДК 657

JEL: M41

Ключевые слова: аренда, негарантированная ликвидационная стоимость, срок аренды, бессрочные договоры аренды

Аннотация

Предмет. Нормативная база, регулирующая порядок ведения бухгалтерского учета в России, пополнилась новым документом – ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», обязательным для применения, начиная с отчетности за 2022 г. В статье рассмотрены сложные вопросы, требующие анализа в связи с предстоящим введением в действие нового стандарта: порядок формирования негарантированной ликвидационной стоимости и подхода к квалификации договоров при условии отсутствия четко указанного срока действия договора.

Цели. Анализ сложных методических вопросов учета аренды при внедрении в практику ФСБУ 25/2018 и определение направлений совершенствования нормативной базы отечественного бухгалтерского учета.

Методология. В работе использовались системный анализ и логическое обобщение законодательных и нормативных документов, рассматривающих договоры аренды.

Результаты. Установлено, что необходимо разработать методические рекомендации по вопросам применения ФСБУ 25/2018, в которых будет представлен единый методический подход к определению негарантированной ликвидационной стоимости и квалификации договоров аренды и договоров, имеющих различные особенности в части установленного срока (бессрочных, заключаемых на 11 месяцев и иных).

Область применения. Результаты исследования предназначены для научной и практической деятельности и обучения специалистов в области бухгалтерского учета и аудита, а также разработки предложений по совершенствованию методики отечественного учета, ориентированного на сближение с современной международной практикой.

Выводы. Одной из причин наличия выявленных проблем является лаконичность методических документов, в том числе по вопросам, более подробно раскрытым в положениях международных стандартов учета. Принимая во внимание то, что не все отечественные бухгалтеры и аудиторы в настоящее время обладают хорошей методологической и методической подготовкой в части трактовки отдельных сложных положений новых стандартов, целесообразно уже сейчас подготовить для практического применения методические рекомендации по вопросам учета аренды для корректного перехода на новый стандарт.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Сложные вопросы применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – Т. 22, № 11. – С. 1208 – 1222.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.11.1208>

Вопросы корректного отражения арендных операций в учете и отчетности имеют принципиальное значение для правильной оценки финансового положения, активов и обязательств организации.

В 2018 г. российские стандарты пополнились новым стандартом «Бухгалтерский учет аренды» (ФСБУ 25/2018), который вводит единый порядок отражения арендных отношений. Данная статья продолжает цикл публикаций авторов, посвященный вопросам учета арендных операций [1, 2].

Исследованию теоретических аспектов учета арендных отношений в условиях реформирования системы российского бухгалтерского учета посвящены труды Г.И. Алексеевой [3–5], Н.А. Вакутина, Е.А. Федуловой [6], Э.С. Дружиловской [7–9], М.Ю. Кузьмина [10], В.Ю. Петровой [11], В.С. Плотникова, В.И. Мельникова [12], О.В. Плотниковой [12, 13], М.В. Бежана, В.А. Москалевой [13], О.А. Солдаткиной [14] и др. специалистов. Вопросы практического применения МСФО (IFRS) 16 «Аренда» в российских условиях нашли отражение в работах А.И. Низкова [15], Н. Регентовой [16], Е. Черновой [17], А. Якубсона [18].

Новый стандарт имеет общую логику с МСФО (IFRS) 16 «Аренда»; его применение сблизит отечественную и международную практику отражения операций по аренде. Однако стандарт вызывает ряд существенных вопросов, некоторые из которых являются предметом данной статьи.

Учет негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды. ФСБУ 25/2018 вводит новое, непривычное для российских бухгалтеров понятие «негарантированная ликвидационная стоимость», при этом в самом стандарте отсутствуют разъяснения и примеры ее расчета для целей корректного отражения финансовой аренды. Однако определение величины негарантированной ликвидационной стоимости необходимо для оценки ряда ключевых объектов учета арендных отношений, таких как актив в форме права пользования, обязательство по аренде, инвестиция в аренду.

Пункт 15 ФСБУ 25/2018 определяет негарантированную ликвидационную стоимость как «предполагаемую справедливую стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды, за вычетом сумм, подлежащих оплате (получению) в связи с гарантиями выкупа предмета аренды по окончании срока аренды, которые учтены в составе арендных платежей»¹.

Прежде всего отметим, что в определении используется понятие «справедливой стоимости», которое в отечественных законодательных и нормативных актах в области регулирования бухгалтерского учета не применяется. Однако этот вид оценки широко используется в МСФО. В сложившейся ситуации согласно п. 8 ФСБУ 25/2018 определять справедливую стоимость предмета аренды участники арендных отношений должны в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и другими международными стандартами, и их разъяснениями². В настоящее время в российской учетной практике категорию «справедливая стоимость» используют организации, ведущие учет по МСФО или трансформирующие отчетность в формат МСФО. Таким образом, значительной части профессионального бухгалтерского сообщества параллельно с изучением ФСБУ 25/2018 потребуются освоить ряд международных стандартов финансовой отчетности, в том числе для овладения навыками применения справедливой стоимости.

МСФО (IFRS) 16 (Приложение А) трактует справедливую стоимость с позиции арендодателя как «...сумму, на которую можно обменять актив или погасить обязательство в сделке между хорошо осведомленными независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку»³, то есть это цена, за

¹ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (вместе с «ФСБУ 25/2018...»): утв. приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/

² Там же.

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н (ред. от 16.09.2019). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/

которую актив можно приобрести на рынке. Отметим, что вопросы, связанные с оценкой справедливой стоимости, представляют собой самостоятельную непростую задачу.

Вернемся к «негарантированной ликвидационной стоимости». Важной характеристикой рассматриваемой величины является отсутствие гарантий арендатора в получении арендодателем этой суммы от реализации предмета аренды в конце срока действия договора. Как следует из определения, приведенного в ФСБУ 25/2018, для исчисления ее величины необходимо уменьшить предполагаемую к концу срока аренды справедливую стоимость на выкупные платежи, учтенные в составе арендных платежей.

Логично предположить, что в отсутствие в договоре аренды условий о переходе права собственности на арендуемый актив к арендатору его справедливая стоимость, предполагаемая на дату окончания аренды (для целей ФСБУ 25/2018 – ликвидационная стоимость), в полном объеме будет считаться негарантированной. При этом очевидно, что суммы негарантированной ликвидационной стоимости будут несущественными. Как известно, финансовая аренда предполагает передачу всех рисков и экономических выгод, обусловленных правом собственности арендодателя на предмет аренды, к арендатору (п. 25 ФСБУ 25/2018). В ситуации, когда риски возмещения существенной ликвидационной стоимости предмета аренды остаются у арендодателя, передача всех рисков и выгод арендатору представляется маловероятной, а классификация аренды в качестве финансовой – неправомерной. Сказанное означает, что принятие решения об объеме передаваемых арендатору рисков потребует применения профессионального суждения, связанного с оценкой существенности негарантированной ликвидационной стоимости.

Кроме того, в ФСБУ 25/2018 ничего не сказано о том, как следует отражать учтенные в составе арендных платежей суммы, связанные с гарантией выкупа предмета аренды по окончании срока договора. Если, например, по условиям договора выкупная

стоимость объекта аренды выплачивается в течение всего срока арендных отношений, то есть выкупной платеж является компонентом каждого арендного платежа, могут возникнуть сложности с выделением точной суммы, являющейся возмещением выкупной стоимости объекта аренды, а также правомерностью ее признания в качестве аванса в счет будущей продажи арендуемого объекта.

Следует отметить, что в течение срока договора аренды оценка арендодателя в отношении негарантированной ликвидационной стоимости может измениться. Согласно п. 39 ФСБУ 25/2018 обусловленное этим фактом изменение чистой инвестиции в аренду для отражения в учете следует классифицировать как изменение оценочного значения⁴.

Для наглядного представления отражения в учете арендодателя изменения негарантированной ликвидационной стоимости рассмотрим две ситуации: первая – без изменения негарантированной ликвидационной стоимости и вторая – с ее изменением.

Ситуация 1. 1 января 20X1 г. ООО «Арендодатель» предоставило в аренду автомобиль сроком на 6 лет. Справедливая стоимость автомобиля составляет 1 450 тыс. руб., первоначальные прямые затраты «Арендодателя» – 50 тыс. руб. По условиям договора арендатор обязан осуществить 6 платежей по 300 тыс. руб. в конце каждого года аренды, а в конце срока аренды возратить автомобиль «Арендодателю». Ожидается, что негарантированная ликвидационная стоимость автомобиля на 31 декабря 20X6 г. составит 250 тыс. руб. Ставка процента, заложенная в договор аренды, составляет 8,9%. Выполним расчет ежегодного процентного дохода от передачи актива в финансовую аренду, если негарантированная ликвидационная

⁴ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (вместе с «ФСБУ 25/2018...»): утв. приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/

стоимость предмета аренды в течение срока аренды не изменилась (*табл. 1*).

Как видно из данных *табл. 1*, по окончании срока аренды (31.12.20X6) чистая стоимость инвестиции составит 250 тыс. руб., что соответствует величине негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды.

Дополнительные расчеты и учетные процедуры потребуются от арендодателя при изменении негарантированной ликвидационной стоимости в течение срока аренды. Требования ФСБУ 25/2018 ограничиваются лишь классификацией связанного с этим пересмотра чистой инвестиции в аренду, рассматривая его в качестве оценочного значения. ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» требует перспективного отражения изменения оценочных значений (в данном случае – чистой инвестиции в аренду) в бухгалтерском учете арендодателя посредством включения соответствующего изменения в доходы или расходы периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов (п. 4 ПБУ 21/2018)⁵.

Ситуация 2. Используя условия *Ситуации 1*, предположим, что в январе 20X3 г. в связи с изменениями на вторичном рынке автомобилей «Арендодатель» пересмотрел негарантированную ликвидационную стоимость автомобиля в сторону уменьшения, в результате чего она составила 200 тыс. руб. Общее снижение негарантированной ликвидационной стоимости составило 50 (250 – 200) тыс. руб. Расчет процентных доходов и чистой стоимости инвестиции в аренду за первые два года арендных отношений останется неизменным, но для 20X3 г. (в котором произошло изменение) потребуется пересчитать стоимость чистой инвестиции в аренду.

Отметим, что в ФСБУ 25/2018 отсутствует требование о пересмотре ставки дисконтирования в описываемой ситуации.

⁵ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/

Сумма оставшихся будущих арендных платежей, дисконтированных по ставке 8,9%, будет равна 974,3 тыс. руб. (300 тыс. руб. · (0,9188 + 0,8433 + 0,7745 + 0,7112)⁶).

Пересмотренная негарантированная ликвидационная стоимость автомобиля, дисконтированная по ставке 8,9%, составит 142,2 тыс. руб. (200 тыс. руб. · 0,7112). Таким образом, чистая стоимость инвестиции в аренду после изменения составит 1 116,5 тыс. руб. Уменьшение чистой инвестиции в аренду в сумме 35,7 (1 152,2 – 1 116,5) тыс. руб. следует признать в составе расходов 20X3 г. Кроме этого, снижение чистой стоимости инвестиции в аренду приведет к уменьшению ежегодного процентного дохода в течение оставшихся периодов, что наглядно показывает *табл. 2*.

Процентный доход за 20X3 г. в результате пересмотра негарантированной ликвидационной стоимости объекта аренды снизится на 3,1 (102,5 – 99,4) тыс. руб., общее снижение процентного дохода за 20X3–20X6 гг. составит 14,3 тыс. руб.

По окончании срока аренды (31.12.20X6) чистая стоимость инвестиции будет равна 200 тыс. руб., что соответствует величине пересмотренной негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды.

Руководствуясь требованиями п. 40 ФСБУ 25/2018, при возврате предмета аренды арендатором по окончании договора арендодатель принимает его к учету в качестве соответствующего актива (основное средство, нематериальный актив, запасы) в сумме, равной негарантированной ликвидационной стоимости. При этом на указанную сумму дебетуется счет учета актива и кредитуется счет учета чистой инвестиции в аренду. Классификация принимаемого к учету актива при его возврате осуществляется арендодателем в соответствии с характеристиками этого объекта и намерениями организации по его

⁶ В скобках приведены коэффициенты дисконтирования для каждого года аренды, рассчитанные по формуле: $K_0 = \frac{1}{(1+C)^n}$, где C – ставка дисконтирования (процентная ставка); n – период дисконтирования в годах.

дальнейшему использованию. Так, например, оборудование, не пригодное для дальнейшей эксплуатации, возможно, будет демонтировано на запасные части и комплектующие и отражено в учете в составе запасов.

Срок аренды. Согласно п. 5 ФСБУ 25/2018 одним из условий, необходимых для признания учетных объектов объектами аренды, является следующее: «арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок»⁷. Кроме того, условия признания объектов учета в качестве объектов аренды предполагают выполнение всех условий, перечисленных в этом же пункте ФСБУ 25/2018 (например, «арендатор имеет право на получение экономических выгод от использования предмета аренды в течение срока аренды»).

ФСБУ 25/2018 не дает четкого определения термина «срок аренды», раскрывая в то же время характеристики рассматриваемой дефиниции. Так, в п. 9 ФСБУ 25/2018 установлено «Срок аренды для целей бухгалтерского учета рассчитывается исходя из сроков и условий, установленных договором аренды (включая периоды, не предусматривающие арендных платежей). При этом учитываются возможности сторон изменять указанные сроки и условия и намерения реализации таких возможностей»⁸.

Однако такое определение есть в МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (Приложение А): «Срок аренды – не подлежащий досрочному прекращению период, в течение которого арендатор имеет право пользоваться базовым активом, вместе с: (а) периодами, в отношении которых действует опцион на продление аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион, и (б) периодами, в отношении которых действует опцион на прекращение аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор не исполнит

этот опцион»⁹. Это определение однозначно определяет срок аренды как период, «не подлежащий досрочному прекращению». Учитывая единую логику и преемственность ФСБУ 25/2018 по отношению к МСФО (IFRS) 16 можно предположить, что в российском стандарте рассматриваемый термин трактуется аналогично.

Общий подход к пониманию существенных условий договора аренды предполагает, что срок аренды должен быть четко зафиксирован, и тогда бухгалтерский учет рассматриваемой операции у обоих участников сделки будет осуществляться с учетом этого срока. Однако в отечественной практике широко распространена «бессрочная» аренда, в связи с чем следует остановиться на юридическом аспекте такого договора, которому посвящена ст. 610 ГК РФ.

Согласно п. 1 ст. 610 ГК РФ «договор аренды заключается на срок, определенный договором»¹⁰. Закрепление этого срока важно для защиты интересов каждой из сторон от досрочного расторжения договора. Вместе с тем ст. 619 ГК РФ содержит перечень условий, позволяющий арендодателю досрочно прекратить договор аренды в связи с ненадлежащим исполнением обязанностей по договору со стороны арендатора, например, в связи с нарушением им условий эксплуатации объекта, невнесением арендной платы в течение двух раз подряд и др. Однако наличие возможности досрочно расторгнуть договор, во-первых, относится только к срочным договорам, и во-вторых, однозначно связывается с нарушением арендатором договорных условий, и с этой точки зрения не меняет срочного характера договора аренды.

П. 2 ст. 610 ГК РФ устанавливает: «Если срок аренды в договоре не определен, договор аренды считается заключенным на неопределенный срок. В этом случае каждая

⁷ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (вместе с «ФСБУ 25/2018...»): утв. приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/

⁸ Там же.

⁹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н (ред. от 16.09.2019). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/

¹⁰ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 29.07.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_76306/

из сторон вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за один месяц, а при аренде недвижимого имущества – за три месяца»¹¹. Таким образом, мы имеем дело с ситуацией, при которой расторжение договора без каких-либо финансовых последствий для обеих участников сделки может произойти в максимально короткий срок: от 1-го до 3-х месяцев – в зависимости от категории предметов аренды (или иных обстоятельств, если это предусмотрено договором) после принятия соответствующего решения любым из них.

Эту точку зрения высказывает и Г.К. Габелли: «...каждая сторона договора аренды, заключенного на неопределенный срок, вправе в любое время отказаться от договора, причем без обоснования причины, единственное, предупредив об этом другую сторону» [19].

Обширная арбитражная практика показывает, что суды не поддерживают истцов-арендаторов, которые пытаются оспорить неправомерность расторжения договоров аренды после извещения их в установленный законом срок о прекращении их действий (даже в случае, если предметом аренды являлась земля, на которой этот арендатор построил или осуществляет строительство своих объектов).

Нормы ГК РФ не ограничивают предельного срока аренды. При этом в п. 3 ст. 610 ГК РФ указывается, что «Законом могут устанавливаться максимальные (предельные) сроки договора для отдельных видов аренды, а также для аренды отдельных видов имущества. В этих случаях, если срок аренды в договоре не определен и ни одна из сторон не отказалась от договора до истечения предельного срока, установленного законом, договор по истечении предельного срока прекращается»¹². Так, согласно пп. 2 п. 8 ст. 39.8 Земельного кодекса РФ максимальный срок договора аренды земельных участков составляет 49 лет¹³. В данном случае,

поскольку есть законодательно установленные ограничения на срок действия договора, на наш взгляд, для целей бухгалтерского учета уже нельзя говорить о том, что договор бессрочный, хотя достаточно обширная практика расторжения таких договоров в течение 3-х месяцев по инициативе арендодателя имеется.

К числу ситуаций, по которым следует признать бессрочный характер договора, можно отнести и ряд других. Например, если договором аренды предусмотрено, что он действует до какого-либо четко обозначенного события: начала капитального ремонта, реконструкции объекта аренды или иного события, которое обязательно должно произойти в неизвестный на момент заключения договора аренды срок, или договор заключен на неопределенный срок, но не более чем на срок резервирования данного земельного участка для городских (муниципальных) нужд (без предоставления информации об указанном сроке резервирования), или иным, рассмотренным М.А. Климовой [20]. Такие договоры также рассматриваются как заключенные на неопределенный срок вследствие невозможности на момент заключения договора аренды четко определить срок события, ограничивающего период его действия. При этом во избежание претензий со стороны арендатора о неправомерном расторжении договора арендодатель должен предоставить арендатору документы, свидетельствующие о наступлении события, являющегося основанием для расторжения такого договора.

В связи со сказанным возникают большие сомнения в правомерности признания договоров, передающих объекты в пользование на неопределенный срок, договорами аренды в связи с нарушением одного из ключевых условий рассматриваемого договора, что имеет соответствующие последствия для их отражения в учете.

Но даже если признать договоры с неопределенным сроком действия в качестве договоров аренды, то следует рассматривать

¹¹ Там же.

¹² Там же.

¹³ О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 25.10.2001 № 137-ФЗ (ред. от 03.08.2018). URL: <https://base.garant.ru/12124625/>

их как договоры, которые могут быть расторгнуты по желанию любой из сторон в краткосрочном периоде, в частности, не позднее 3-х месяцев после принятия такого решения, то есть как краткосрочные. Согласно п. 11 ФСБУ 25/2018, определяющему условия, при наличии которых «...арендатор может не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом (то есть не принимать на учет на свой баланс – *авт.*)...» относится в том числе следующее: «срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды» (при одновременном выполнении условий, предусмотренных п. 12 Стандарта, а именно: договор не предполагает переход права собственности на предмет аренды к арендатору, и арендатор не может выкупить предмет аренды «по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату аренды» и не предполагается предоставление этого предмета в субаренду¹⁴).

Указанная норма позволяет применять упрощенный порядок учета арендных операций и оставлять на балансе арендодателя предметы аренды, переданные арендатору в бессрочную аренду. «Арендатор выделяет договоры, в отношении которых им принято решение о применении упрощенного порядка учета»¹⁵, в том числе для решения вопроса о выполнении (невыполнении) переходных процедур, связанных с переходом на новый российский стандарт. При этом если арендатор получает предмет аренды в бессрочную аренду и передает его в субаренду (на практике срок последней всегда определен), то ситуация кардинально меняется, поскольку упрощенный порядок учета может применяться, как уже отмечалось, только при обязательном соблюдении условий, установленных п. 12 ФСБУ 25/2018, включающих в том числе субаренду. Это в

¹⁴ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (вместе с «ФСБУ 25/2018...»): утв. приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/

¹⁵ Рекомендация Р-97/2018-КпР «Первое применение ФСБУ 25». Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НПБУ «БМЦ»). URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR-Pervoye_primeneniye_FSBU_25_Arenda

полной мере соответствует п. В7 МСФО (IFRS) 16, в котором указывается: «Если арендатор предоставляет актив в субаренду или, как ожидается, предоставит актив в субаренду, главный договор аренды не удовлетворяет критериям классификации в качестве аренды актива с низкой стоимостью (последнее – как частный случай применения упрощенного порядка – *авт.*)»¹⁶.

Применительно к порядку учета для промежуточного арендодателя в п. В58 закреплено:

«(а) если главный договор аренды является краткосрочной арендой, ...субаренду необходимо классифицировать как операционную аренду;

(b) в противном случае субаренду необходимо классифицировать на основании актива в форме права пользования, обусловленного главным договором аренды...»¹⁷.

Таким образом, в случае субаренды (или планирования ее использования в будущем) арендодатель и «промежуточный» арендатор далеко не всегда могут воспользоваться упрощенным порядком учета, и при долгосрочной «главной» аренде «промежуточный» арендатор должен будет принимать к себе на баланс арендованные объекты с соответствующим порядком учета.

Рассмотрим пример. Арендатор арендует на три года офисное помещение по договору аренды, при этом планирует в будущем сдать его в субаренду, становясь таким образом промежуточным арендодателем. С учетом этих планов он принимает на свой баланс предмет аренды как актив в форме права пользования. В начале второго года аренды он передает в субаренду это помещение субарендатору на весь оставшийся срок. На дату заключения договора субаренды для промежуточного арендодателя оставшийся срок использования составляет два года, и он

¹⁶ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н (ред. от 16.09.2019). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/

¹⁷ Там же.

вполне правомерно передает этот актив субарендатору на этот срок. В данном случае аренда классифицируется как финансовая с соответствующим порядком отражения несмотря на то, что для первого арендодателя срок субаренды скорее всего не будет полным оставшимся сроком полезного использования данного объекта недвижимости.

Отдельного внимания потребуют и договоры бессрочной безвозмездной аренды в случае передачи предмета аренды в субаренду. По таким объектам, подлежащим теперь учету у «промежуточного» арендатора, надо будет проводить оценку стоимости, по которой они будут приниматься на баланс, что вызовет определенные сложности на практике.

Кроме бессрочных договоров, на практике заключаются договоры с возможностью их пролонгации, которая предполагает возможность продления срока действия заключенного договора. Пролонгация может быть оговорена в договоре посредством:

- (а) указания периода продления («действие договора пролонгируется сроком на 1 год»);
- (б) указания даты окончания договора («срок действия договора продлевается до 31 декабря указанного года»);
- (в) перевода срочного договора в бессрочный («стороны договорились, что после завершения установленного срока действия договора, он считается бессрочным»);
- (г) автоматической пролонгации, когда ни одна из сторон сделки не изъявила желания его завершить;
- (д) направления предложения о пролонгации одной из сторон контрагенту.

В случае пролонгации следует иметь в виду, что речь идет о срочных договорах (за исключением заявленного условия о последующем переводе срочного договора в бессрочный). Такой подход важен для принятия решения о порядке отражения договоров аренды, заключенных на срок 11 месяцев с условием об автоматической пролонгации.

Как известно, обширная практика применения договоров аренды недвижимости, заключенных на срок 11 месяцев, определена отсутствием необходимости их государственной регистрации, имеющей принципиальное значение для признания расходов на аренду для целей налогообложения. «Договор аренды, заключенный на срок менее года и продленный на тот же срок, не подлежит государственной регистрации п. 2 ст. 651 ГК РФ (п. 10 информационного письма Президиума ВАС РФ от 16.02.2001 № 59)»¹⁸.

Это значит, что каждое продление первоначального 11-месячного договора рассматривается как новый договор, заключенный на тот же срок. При этом надо иметь в виду, что заявленная позиция не бесспорна, так как «суды разных инстанций, применяя положения ст. 431 ГК РФ, по-разному толкуют правило договора аренды...»¹⁹. Поэтому порядок учета предмета аренды будет зависеть как от установленного срока договора, так и от выполнения иных условий, предусмотренных п. 11 ФСБУ 25/2018. В данном случае целесообразно учесть позицию пп. В34-В41 МСФО (IFRS) 16, которые посвящены нюансам определения срока аренды для корректной классификации вида аренды (финансовая или операционная) арендодателем.

Так, в п. В37 МСФО (IFRS) 16 указывается, что арендодателю следует оценивать возможность исполнения опциона на продление срочного договора аренды арендатором: «Организация учитывает все уместные факты и обстоятельства, которые обуславливают наличие у арендатора экономического стимула для исполнения или неисполнения опциона, включая любые ожидаемые изменения фактов и обстоятельств с даты начала аренды до даты исполнения опциона»²⁰. Здесь же приведены примеры

¹⁸ Договор аренды // Юрист компании. 26 мая 2017. URL: <https://www.law.ru/question/69282-dogovor-arendy>

¹⁹ Там же.

²⁰ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н (ред. от 16.09.2019). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/

факторов, которые следует учитывать. Для российской практики наибольший интерес могут представлять два фактора, упомянутые в пп. (b) и (c) указанного пункта:

«(b) значительные усовершенствования арендованного имущества, которые были осуществлены (или, как ожидается, будут осуществлены) в течение срока действия договора, и которые, как ожидается, будут иметь значительную экономическую выгоду для арендатора, когда опцион на продление или прекращение аренды либо на покупку базового актива можно будет исполнить;

(c) затраты, связанные с прекращением аренды, например, затраты на переговоры, затраты на перемещение, затраты в связи с идентификацией другого базового актива, подходящего для нужд арендатора, затраты в связи с интеграцией нового актива в деятельность арендатора либо аналогичные затраты, включая затраты, связанные с возвратом базового актива в предусмотренное договором состояние или предусмотренное договором место»²¹.

Учитывая широкую практику осуществления существенных по стоимости неотделимых улучшений в арендованные активы, применительно к 11-месячным договорам можно признать вполне реальным опцион на продление договора аренды со стороны арендатора (особенно в сочетании с практикой перезаключения этих договоров несколько раз подряд), что, в свою очередь, позволит не признавать такие договоры краткосрочными с точки зрения доминирования содержания над юридической формой.

По данному вопросу уместно привести точку зрения М. Кузьмина, который рассматривает этот вопрос применительно к МСФО (IFRS) 16 и пишет, что для обоснованного решения следует «...проанализировать условия договора на наличие юридически защищенных прав и обязанностей продлить или заключить новый договор на тех же условиях. Если таких прав и обязанностей нет, договор можно рассматривать как

краткосрочный для целей МСФО (IFRS) 16»²². Однако здесь же М. Кузьмин замечает, что «...зачастую к первому краткосрочному договору заключают соглашение, которое, по сути, и содержит опцион на возможную пролонгацию договора со стороны арендатора», и тогда согласно п. В2 МСФО (IFRS) 16 «...арендный договор и соглашение надо рассматривать как один договор. После этого действует п. 18 МСФО (IFRS) 16, по которому организация должна определить срок аренды, учитывая опционы на продление аренды и собственные намерения им воспользоваться»²³. И в этом случае есть очень высокая вероятность признания рассматриваемых договоров долгосрочными, которые требуют признания арендованного актива в форме права пользования и соответствующих обязательств на балансе арендатора.

Таким образом, для целей корректного исполнения п. 11 ФСБУ 25/2018 организации, активно использующие 11-месячные договоры аренды недвижимости, должны внимательно изучить все условия этих договоров и принять во внимание неоднозначность сложившейся арбитражной практики по признанию их краткосрочными, несмотря на то, что эта неоднозначность признавалась, в первую очередь, для целей налогообложения.

Таким образом, ФСБУ 25/2018 вводит новые понятия и требования к учету аренды, отдельные из которых не получили достаточного раскрытия в тексте стандарта. Несмотря на то что для обязательного применения стандарт вступает в силу начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г., уже сейчас целесообразно начать работу по проработке методологии отражения в учете арендных операций. Принимая во внимание индивидуальные особенности договоров аренды как в части объектов аренды, так и существенных условий сделки, можно представить только общие рекомендации по подготовке российских

²¹ Там же.

²² Кузьмин М. Как подготовиться к сдаче ДипИФР самостоятельно. М.: Акцион управление и финансы, 2016. 262 с.

²³ Там же.

организаций к переходу и применению ФСБУ 25/2018.

1. Провести детальный анализ имеющихся договоров аренды, а также иных договоров, предметом которых является предоставление имущества во временное пользование, на их соответствие условиям признания в качестве объектов учета аренды, изложенным в п. 5 ФСБУ 25/2018.
2. Выявить основные изменения, которые потребуются внести в учетную систему (включая учетную политику, бухгалтерские программы, учетные регистры и т.п.) в связи с применением нового стандарта по аренде.
3. Оценить влияние перехода на применение ФСБУ 25/2018 на показатели бухгалтерской

(финансовой) отчетности и выбрать вариант отражения последствий изменения учетной политики в связи с таким переходом в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

4. Разработать методику учета операций аренды, закрепив ее основные положения в учетной политике. При разработке способов ведения учета объектов аренды, по которым отсутствуют регламентации в ФСБУ 25/2018, обобщить имеющуюся теорию и практику учета, изучив документы МСФО, включая специальные разъяснения (SIC/IFRIC) по вопросам аренды; рекомендации аудиторских компаний; учетные политики публичных компаний в части учета аренды аналогичных объектов и иную отраслевую практику (при ее наличии).

Таблица 1

Расчет ежегодного дохода от аренды и чистой стоимости инвестиции в финансовую аренду для целей отражения в финансовой отчетности арендодателя, тыс. руб.: *Ситуация 1*

Table 1

Calculating annual rental income and net value of investment in financial lease to be recognized in the landlord's financial statements, thousand RUB: *Scenario 1*

| Год | Чистая стоимость инвестиции в аренду на начало периода | Процентный доход (по ставке 8,9%) | Ежегодные арендные платежи, уплачиваемые арендатором в конце года | Чистая стоимость инвестиции в аренду на конец периода |
|------|--|-----------------------------------|---|---|
| 20X1 | 1 500 | 133,5 | (300) | 1 333,5 |
| 20X2 | 1 333,5 | 118,7 | (300) | 1 152,2 |
| 20X3 | 1 152,2 | 102,5 | (300) | 954,7 |
| 20X4 | 954,7 | 85 | (300) | 739,7 |
| 20X5 | 739,7 | 65,8 | (300) | 505,5 |
| 20X6 | 505,5 | 44,5 | (300) | 250 |

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2

Расчет ежегодного дохода от аренды и чистой стоимости инвестиции в финансовую аренду для целей отражения в финансовой отчетности арендодателя, тыс. руб.: *Ситуация 2*

Table 2

Calculating annual rental income and net value of investment in financial lease to be recognized in the landlord's financial statements, thousand RUB: *Scenario 2*

| Год | Чистая стоимость инвестиции в аренду на начало периода | Процентный доход (по ставке 8,9%) | Ежегодные арендные платежи, уплачиваемые арендатором в конце года | Чистая стоимость инвестиции в аренду на конец периода |
|------|--|-----------------------------------|---|---|
| 20X1 | 1 500 | 133,5 | (300) | 1 333,5 |
| 20X2 | 1 333,5 | 118,7 | (300) | 1 152,2 |
| 20X3 | 1 116,5 | 99,4 | (300) | 915,9 |
| 20X4 | 915,9 | 81,5 | (300) | 697,4 |
| 20X5 | 697,4 | 62,1 | (300) | 459,5 |
| 20X6 | 459,5 | 40,5 | (300) | 200 |

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: Новации учета договоров аренды в финансовой отчетности арендатора // Вестник Поволжского государственного технологического университета. Серия: Экономика и управление. 2017. № 3(35). С. 49–62.
2. Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: учет у арендодателя // Бухучет в строительных организациях. 2019. № 9(186). С. 30–42.
3. Алексеева Г.И. Учет аренды в условиях стандартизации бухгалтерского учета как методологии развития учетно-контрольных процессов // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22. Вып. 4. С. 379–392. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.4.379>
4. Алексеева Г.И. Учет аренды в условиях стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. Вып. 4. С. 452–465. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.4.452>
5. Алексеева Г.И. Новые требования международных стандартов финансовой отчетности к учету договоров аренды // Бухгалтер и закон. 2016. № 4. С. 2–9. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-trebovaniya-mezhdunarodnyh-standartov-finansovoy-otchetnosti-k-uchetu-dogovorov-arendy>
6. Вакутин Н.А., Федулова Е.А. Формирование элементов учетной политики, обеспечивающих условия реализации возвратного лизинга как инструмента управления корпоративными финансами // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. Вып. 3. С. 254–270. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.3.254>
7. Дружиловская Э.С. Примеры учета аренды по ФСБУ 25/2018 // Бухгалтерский учет. 2019. № 6. С. 18–26.
8. Дружиловская Э.С. Объекты учета аренды и их оценка в новом федеральном бухгалтерском стандарте // Бухучет в здравоохранении. 2019. № 5. С. 14–22.
9. Дружиловская Э.С. Учет аренды по МСФО (IFRS) 16 // Бухгалтерский учет. 2016. № 5. С. 17–22.

10. Кузьмин М.Ю. Договор аренды по новым правилам: как показать в отчетности // МСФО на практике. 2017. № 11. С. 32–38. URL: <https://msfo-practice.ru/601252>
11. Петрова В.Ю. Бухгалтерский учет аренды // Бухгалтерский учет. 2019. № 5. С. 5–17.
12. Плотников В.С., Плотникова О.В., Мельников В.И. О теоретических аспектах международного стандарта IFRS 16 «Аренда» // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. Вып. 1. С. 2–15. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.1.2>
13. Плотникова О.В., Бежан М.В., Москалева В.А. Учет финансовых инструментов в сделке аренды // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. Вып. 10. С. 563–578. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.10.563>
14. Солдаткина О.А. Учет аренды: МСФО (IFRS) 16 и ФСБУ 25/2018 // Экономика и предпринимательство. 2019. № 1(102). С. 1146–1149.
15. Низков А. Как учесть изменение срока аренды // МСФО на практике. 2019. № 7. С. 11–16. URL: <https://msfo-practice.ru/739398>
16. Регентова Н. Как сблизить учет аренды: новые МСФО и ФСБУ // МСФО на практике. 2019. № 3. С. 18–23. URL: <https://msfo-practice.ru/715103>
17. Чернова Е. Как учесть договор аренды земли по новым правилам // МСФО на практике. 2019. № 9. С. 41–44. URL: <https://msfo-practice.ru/754844>
18. Якубсон А. Новый стандарт по аренде: что поменять в учетной политике прямо сейчас // МСФО на практике. 2018. № 12. С. 7–13. URL: <https://msfo-practice.ru/690993>
19. Габелли Г.К. Где заканчивается свобода договора? // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 5. С. 47–56.
20. Климова М.А. Аренда и лизинг // Экономико-правовой бюллетень: тематический выпуск. 2014. № 4. 160 с.

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.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARD FSBU 25/2018 ACCOUNTING FOR LEASES: PRACTICAL APPLICATION ISSUES

Irina A. LISOVSKAYA^a, Natal'ya G. TRAPEZNIKOVA^{b,*}

^a Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA),
Moscow, Russian Federation
lisovskaya_ia@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>

^b Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA),
Moscow, Russian Federation
nata-trapeznikova@yandex.ru
ORCID: not available

Article history:

Article No. 656/2019
Received 9 October 2019
Received in revised form
23 October 2019
Accepted 30 October 2019
Available online
15 November 2019

JEL classification: M41

Keywords: lease,
unguaranteed residual value,
lease term, perpetual lease
contract

Abstract

Subject This article examines the issues related to the upcoming introduction of the new Federal Accounting Standard FSBU 25/2018 *Accounting for Leases*. It will be mandatory for business use in Russia, starting with reporting for 2022.

Objectives The article aims to analyze complex methodological issues of lease accounting when implementing the Standard FSBU 25/2018 and determine how to improve the regulatory framework of domestic accounting.

Methods For the study, we used the methods of systems analysis and generalization of legislative and regulatory documents relating to lease agreements.

Results The article finds out that one of the reasons for the problems identified is the brevity of the methodological documents including the ones that describe the issues of lease accounting presented in the International Accounting Standards regulations in more detail.

Conclusions and Relevance The article concludes that it is necessary to develop methodological recommendations on the application of FSBU 25/2018, which will present a unified methodological approach to the definition of *Unguaranteed Residual Value* and qualification of lease contracts and contracts that have various terms of validity. The results of the study are intended for scientific and practical activities and training of specialists in accounting and auditing, as well as the development of proposals to improve the method of domestic accounting, focused on convergence with contemporary international practice.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. Federal Accounting Standard FSBU 25/2018 *Accounting for Leases: Practical Application Issues*. *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 11, pp. 1208–1222.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.11.1208>

References

1. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. [IFRS 16 Lease: Novations of lease contracts accounting in the financial statement of lessee]. *Vestnik Povolzhskogo gosudarstvennogo tekhnologicheskogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Vestnik of Volga State University of Technology. Series: Economy and Management*, 2017, no. 3 (35), pp. 49–62. (In Russ.)
2. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. [FSBU 25/2018 Lease Accounting: landlord's accounting]. *Bukhchet v stroitel'nykh organizatsiyakh = Accounting in Construction Companies*, 2019, no. 9(186), pp. 30–42. (In Russ.)

3. Alekseeva G.I. [Lease accounting in terms of standardization of accounting as a methodology for the development of accounting and control procedures]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 4, pp. 379–392. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.4.379>
4. Alekseeva G.I. [Accounting for lease during the standardization of accounting and financial reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 4, pp. 452–465. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.4.452>
5. Alekseeva G.I. [New Requirements of International Financial Reporting Standards for the Accounting of Leases]. *Bukhgalter i zakon = Accountant and Law*, 2016, no. 4, pp. 2–9.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-trebovaniya-mezhdunarodnyh-standartov-finansovoy-otchetnosti-k-uchetu-dogovorov-arendy> (In Russ.)
6. Vakutin N.A., Fedulova E.A. [Developing the accounting policy elements, providing the conditions for leaseback as a tool of corporate finance management]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 3, pp. 254–270. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.3.254>
7. Druzhilovskaya E.S. [Some examples of rental accounting in accordance with FSBU 25/2018]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2019, no. 6, pp. 18–26. (In Russ.)
8. Druzhilovskaya E.S. [Lease accounting objects and their valuation in the new federal accounting standard]. *Bukhuchet v zdravookhranении = Accounting in Healthcare*, 2019, no. 5, pp. 14–22. (In Russ.)
9. Druzhilovskaya E.S. [Lease Accounting under IFRS 16]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2016, no. 5, pp. 17–22. (In Russ.)
10. Kuz'min M.Yu. [Lease agreement under the new rules: how to show it in the statements]. *MSFO na praktike*, 2017, no. 11, pp. 32–38. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/601252>
11. Petrova V.Yu. [Accounting for leases]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2019, no. 5, pp. 5–17. (In Russ.)
12. 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>
13. Plotnikova O.V., Bezhan M.V., Moskaleva V.A. [Accounting for financial instruments in lease transactions]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 10, pp. 563–578. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.10.563>
14. Soldatkina O.A. [Rental accounting: IFRS 16 and FAS 25/2018]. *Ehkonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2019, no. 1(102), pp. 1146–1149. (In Russ.)
15. Nizkov A. [How to take account of changes in the lease term]. *MSFO na praktike*, 2019, no. 7, pp. 11–16. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/739398>
16. Regentova N. [How to converge lease accounting: New IFRS and FSBU]. *MSFO na praktike*, 2019, no. 3, pp. 18–23. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/715103>
17. Chernova E. [How to account the land lease under the new rules]. *MSFO na praktike*, 2019, no. 9, pp. 41–44. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/754844>

18. Yakubson A. [The new lease standard: What should be changed in accounting policies right now]. *MSFO na praktike*, 2018, no. 12, pp. 7–13. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/690993>
19. Gabelli G.K. [Where does the freedom of an agreement end?]. *Promyshlennost': bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie*, 2014, no. 5, pp. 47–56. (In Russ.)
20. Klimova M.A. [Rent and leasing]. *Ekonomiko-pravovoi byulleten': tematicheskii vypusk*, 2014, no. 4, 160 p. (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.