

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

*Национальные стандарты учета
и отчетности*

РИСКИ ИСКАЖЕНИЯ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ В КОНТЕКСТЕ ФСБУ 25/2018 «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ»

Татьяна Юрьевна СЕРЕБРЯКОВА ^a,
Артур Анатольевич СЕМЕНОВ ^b

^a доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры экономики и информационных технологий,
Чебоксарский кооперативный институт –
филиал Российского университета кооперации (РУК),
Чебоксары, Российская Федерация
tserebryakova@ruc.su
<https://orcid.org/0000-0003-3823-8447>
SPIN-код: 7546-5423

^b кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита,
Чувашский государственный аграрный университет (Чувашский ГАУ),
Чебоксары, Российская Федерация
semyonov-artur@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 4905-9650

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 425/2023
Получена 04.09.2023
Получена в
доработанном виде
21.09.2023
Одобрена 02.11.2023
Доступна онлайн
14.12.2023

Специальность: 5.2.3

УДК 657

JEL: B41, D81

Аннотация

Предмет. С принятием ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» меняется концепция бухгалтерского учета, действие принципа имущественной обособленности изменяется. На балансе становится возможным учет исходя из перехода рисков и выгод от использования актива, а не на основе имущественной принадлежности на праве собственности. Возникает вопрос о том, каким образом обеспечить объективность интерпретации данных бухгалтерской (финансовой) отчетности при ее оценке с помощью финансовых коэффициентов и иных аналитических показателей. Гипотеза заключается в том, что оптимальные значения финансовых коэффициентов применялись для отчетности, в которой отражались только принадлежащие на праве собственности основные средства. В случае технических проводок по формированию права пользования активом (ППА) (или стоимости инвестиции) и задолженностей по ним возникает иная конфигурация баланса и отчета о финансовых результатах. Очевидно, что значения коэффициентов будут иными, возможно, что их оптимальные значения не смогут служить критериями платежеспособности, финансовой устойчивости, что в итоге потребует их изменения.

Цели. Исследовать влияние новых правил учета арендных отношений на результаты анализа финансовой отчетности.

Методология. В ходе исследования использовались общенаучные методы познания, а также методы экономического анализа и

логический подход.

Результаты. Представлена оценка влияния новых правил бухгалтерского учета арендных операций на финансовые коэффициенты, используемые обычно при анализе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Исследование, отраженное в данной статье, иллюстрирует происходящие изменения в значениях показателей, используемых внешними заинтересованными сторонами для своих выводов об организации.

Область применения. Представленные в статье результаты исследования предназначены для развития методики и практики анализа финансовой отчетности, а также критического взгляда на бухгалтерский стандарт по учету аренды.

Выводы. Современная стандартизация бухгалтерского учета приводит к переформатированию бухгалтерской (финансовой) отчетности. Особенно критические изменения привнес стандарт ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Необходимы дополнительные исследования проблематики с выработкой новых критериев оценки финансовых коэффициентов и использованием не только отраслевого признака, но и существенности доли арендованных средств, признанных в бухгалтерском учете в качестве активов.

Ключевые слова:

лизинг, аренда,
бухгалтерский учет,
ФСБУ, бухгалтерская
(финансовая)
отчетность,
сельскохозяйственные
организации

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

Для цитирования: Серебрякова Т.Ю., Семенов А.А. Риски искажения финансового состояния организации в контексте ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 12. – С. 1320 – 1338.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.12.1320>

Третье десятилетие отечественный бухгалтерский учет находится в процессе реформирования, реализуя глобальную задачу – присоединения к мировому сообществу и на этом поприще.

Одним из наиболее сложных для практического применения установленных в нем правил бухгалтерского учета был и остается Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Данный Стандарт является одним из наиболее опасных в контексте рисков искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. Стандарт предписывает учитывать на балансе взятое в аренду имущество, соответственно, списывать с баланса имущество, переданное в аренду. При определенных условиях этот Стандарт допускается не применять:

- к арендным отношениям, фактически имеющимся в организации, используя принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности по причине неопределенности договорных положений и условий;
- в определенных организациях, используя категории существенности.

В контексте данного ФСБУ возникают риски двух видов:

- 1) искажение статей бухгалтерской (финансовой) отчетности как основы для принятия решений заинтересованными пользователями;
- 2) манипуляции с числовыми значениями искажаемых статей в угоду конкретным интересам лиц, влияющих на ход подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Следует отметить, что в арендных отношениях участвуют не менее двух сторон, при этом всегда есть сторона, передающая, и сторона, принимающая предмет аренды.

Казалось бы, при «зеркальных» хозяйственных операциях учет также должен быть «зеркальным», однако это не так. В Стандарте заложены обособленные правила для арендаторов и арендодателей, согласно которым не всегда при принятии у арендатора к учету арендованного имущества арендодатель несет обязанность к его списанию с собственного баланса. Это обстоятельство в масштабах страны, отрасли, региона приведет к двойному счету, или к «потерям» имущества – предмета аренды. Например, если арендатор поставил на балансовый учет арендованное им имущество, а арендодатель не списал с баланса – произойдет задвоение (возможно, и затроение? – в случае субаренды). И противоположная ситуация возникает, если арендатор не принял на баланс, применяя нормы Стандарта, а арендодатель списал с балансового учета это имущество на законных основаниях, то имущество исчезнет из бухгалтерской (финансовой) отчетности обоих экономических субъектов.

Точно так же отсутствие взаимосвязанности в отражении операций аренды сторонами договора приводит к различиям в стоимостном отражении на счетах бухгалтерского учета, а также в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Даже в случае, если сторонами договора аренды произведено «зеркальное» отражение операции, стоимостное выражение ее последствий будет различным у арендатора и арендодателя, поскольку Стандартом предусмотрено применение оценочных значений для формирования как стоимости арендованных средств (ППА – право пользования активом и ЧИ – чистые инвестиции) и обязательств по ним, так и применение дисконтирования потоков, опираясь на процентные ставки, также являющиеся объектом экспертных оценок.

Указанные обстоятельства влияют не только на величину статей бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и на финансовый результат организации, чистую прибыль как объект распределения для владельцев, и на приращение совокупного капитала.

Хотелось бы отметить, что пока сохранились статистические методы обобщения на региональном и общероссийском уровнях информации, включающей финансовый результат по отраслям, показатели финансового состояния. Очевидно, они лежат в основе стратегического государственного планирования и выводов о существующих тенденциях в нашей экономике. Соответственно, искажение затронет и данную сторону экономических рисков. Необходимо отметить, что сами формы статистического наблюдения, которые сдают организации, основаны на старых правилах бухгалтерского учета, что приводит к нестыковке их данных с бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

Таким образом, необходимо оценить наличие и масштабы изменений, происходящих в бухгалтерской (финансовой) отчетности как основы для принятия экономических и управленческих решений.

Объектом исследования послужило сельскохозяйственное предприятие, уплачивающее единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН). В связи с переходом на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» организация должна была признать в целях учета в соответствии с ФСБУ 25/2018 два объекта сельскохозяйственного оборудования. Один из них был принят в лизинг в декабре 2020 г. со сроком окончания в ноябре 2023 г., второй – в декабре 2021 г. со сроком окончания в октябре 2024 г.

По первому объекту на начало 2022 г. неуплаченных платежей осталось на сумму 1 821 503,6 руб., включая выкупную стоимость 1 000 руб., таким образом, дисконтированию в целях ФСБУ 25/2018 должна быть подвергнута именно данная сумма. В 2022 г. будет уплачено 624 515,52 руб., в связи с чем долгосрочное обязательство по состоянию на 01.01.2022 составит 1 195 988,08 руб., на 31.12.2022 составит 571 472,56 руб. (без выкупной стоимости).

По второму объекту на начало 2022 г. неуплаченных платежей осталось на сумму 1 992 876 руб., уплачено до 2022 г. – 817 228 руб. Кроме того, по договору лизинга положено было уплатить выкупную стоимость имущества в размере 1 000 руб. и информационные услуги – 20 000 руб., таким образом, дисконтированию должна быть подвергнута сумма 2 013 876 руб., включая выкупную стоимость и информационные услуги. В течение 2022 г. подлежит уплате лизинговых платежей на сумму 703 368 руб. При этом в качестве долгосрочных обязательств на 01.01.2022 должна быть отражена сумма 1 289 508 руб., на 31.12.2022 долгосрочное обязательство будет равно 586 140 руб. (без выкупной стоимости и информационных услуг).

Таким образом, общая сумма долгосрочного обязательства в балансе должна быть отражена в суммах: на 01.01.2022 – 2 485 496,08 руб., без

информационных услуг. При этом в течение 2022 г. на себестоимость по старым правилам попала бы сумма 1 327 883,52 руб., (624 515,52 + 703 368).

Договоры предусматривают учет предметов лизинга на балансе лизингодателя, то есть исходя из принципа имущественной обособленности, в рамках которого на балансе отражаются активы, находящиеся в организации на праве собственности. В связи с этим сравнению подвергнуты балансовые данные с тремя возможными вариантами:

- учет по старым правилам – без принятия на баланс лизингового имущества;
- учет по новым правилам ФСБУ 25/2018, предусматривающим разделение лизингового платежа на финансовый и операционный потоки при помощи дисконтирования;
- учет по старым правилам – отражение на балансе лизингополучателя предметов лизинга, исходя из условий договора.

В *табл. 1* приведены результаты расчетов.

Результаты анализа показывают некоторые сдвиги в структуре активов и обязательств организации, а также в общем размере активов организации. Считаем, что наиболее достоверно отражается картина при отсутствии на балансе предметов лизинга. Баланс активов и обязательств равен 48 174 тыс. руб., наибольший размер валюты баланса наблюдается при применении ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Он объясняется ростом статьи «Основные средства» в активе и появлением долгосрочных обязательств и дополнительной прибыли. Наибольшее значение в изменении структуры баланса имеет показатель прибыли и долгосрочных обязательств, поскольку прибыль увеличивается, что в целом отражает лучшие значения рентабельности и эффективности деятельности. Наличие долгосрочных обязательств при финансовом анализе в некоторых случаях также дает возможность улучшить показатели, поскольку долгосрочные обязательства объединяются с источниками собственных средств. В *табл. 2* приведены некоторые финансовые коэффициенты, рассчитанные по данным *табл. 1*.

Результаты, приведенные в *табл. 2*, показывают, что коэффициенты имеют наилучшие значения при классическом отражении имущества, исходя из наличия права собственности. При этом наихудшие данные коэффициентов получены для случаев, когда арендованные средства учитываются на балансе арендатора. При этом часть коэффициентов применительно к правилам нового ФСБУ показывают более хороший результат, например, коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами,

плечо финансового рычага, коэффициент финансирования, коэффициент маневренности, коэффициент автономии.

Следует отметить, что разница, конечно, не существенная, очевидно, в силу незначительной стоимости арендованных средств в общей сумме основных средств – их стоимость составляет менее 7% и будет стремиться к нулю в ближайший год. Однако для обычной аренды различия в финансовых коэффициентах будут более значительными. Это приводит к выводу о возможной необходимости внесения корректив в оценку результатов анализа финансового состояния в связи с применением в учете рассматриваемого ФСБУ.

Официальной публикуемой отчетностью согласно закону Российской Федерации «О бухгалтерском учете» (№ 402-ФЗ)¹ является бухгалтерская (финансовая) отчетность, регламентация составления которой определяется государством в ряде стандартов – ФСБУ и ПБУ, а также приказов Министерства финансов РФ.

Как правило, отечественные ученые не исследуют причины названия официальной бухгалтерской отчетности – бухгалтерская (финансовая) отчетность, и не делают различий между бухгалтерской и финансовой отчетностью. Например, авторы Т.И. Копылова и Л.В. Чистякова [1] в своем исследовании сравнивают российскую отчетность с отчетностью по правилам МСФО, не вникая в принципиальные их различия, кроющиеся в оценке активов и обязательств. Поскольку финансовая (бухгалтерская) отчетность является официальной, она находится в открытом доступе и зачастую используется для оценок финансового состояния организаций внешними заинтересованными лицами, в том числе для выводов о наличии признаков банкротства и возбуждении судебных дел о банкротстве. Нормативы определены применительно к отчетности, построенной на иных принципах. Введение новых правил учета арендных отношений однозначно ведет к изменениям валюты баланса и результатов деятельности, поскольку арендная плата делится на финансовый и нефинансовый потоки. Нефинансовый денежный расход, как и раньше, отражается в себестоимости и участвует в формировании результата от реализации, а финансовый поток отражается в прочих расходах, предоставляя информацию о стоимости заемных средств, потраченных для предположительной покупки объекта основных средств. Таким образом, в отчетности имитируется процесс покупки основного средства под долгосрочное кредитование.

Г.И. Алексеева, изучая перспективы перехода на Стандарт ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», делает вывод о том, что его применение

¹ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (последняя редакция).
URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

«обеспечит сближение российской методологии бухгалтерского учета аренды с МСФО. Это позволит экономическим субъектам сократить затраты на трансформацию финансовой отчетности в формат, предусмотренный МСФО» [2]. Позволим себе не согласиться с уважаемым автором, поскольку указанные «плюсы» от перехода к новому Стандарту перекрывают имеющиеся «минусы», в том числе в части интерпретации результатов анализа финансовой отчетности.

Исследование О.И. Авериной и К.О. Ерастовой посвящено влиянию изменений формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности на результаты анализа финансового состояния. Авторы справедливо отмечают, что степень удовлетворенности внешних заинтересованных лиц от использования бухгалтерской (финансовой) отчетности зависит от принципов формирования ее показателей, что в свою очередь определяется бухгалтерскими стандартами [3]. Например, ими делается вывод, что увеличение по статье, отражающей основные средства, приведет к уменьшению показателей ликвидности, что видно из табл. 2 по рассматриваемому нами сельскохозяйственному предприятию. Подобное мнение высказывалось авторами Т.Ю. Серебряковой и Л.В. Маркиной при описании рисков искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности [4].

А.В. Кадочниковой «было выявлено, что применение компаниями IAS 17 «Бухгалтерский учет аренды» оказывало негативное влияние на точность и прозрачность составляемой ими отчетности, что спровоцировало недовольство со стороны инвесторов, аналитиков и иных пользователей». Эта непрозрачность возникала в связи с тем, что операционная аренда не отражалась в балансе. Данное обстоятельство привело к тому, что организации стремились к представлению финансовой, по сути, аренды в качестве операционной, чтобы не отражать эти сделки в балансовом учете [5].

В подобной ситуации в Российской Федерации происходит примерно то же самое по нескольким причинам:

- трудность финансовых расчетов и неоднозначность оценок;
- отсутствие привычки и твердой уверенности в необходимости такого учета.

По нашему мнению, наиболее важной причиной отказа от применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», о которой работники бухгалтерии не думают при выборе вариантов его неприменения, является отсутствие четкости в определении процентных ставок и достоверности в расчетах финансовых коэффициентов, ведь эти расчеты используются, в том числе, для обоснования некоторых решений, например, о банкротстве.

Однако испанские компании при поддержке Министерства финансов страны указывают на то, что отражение на балансе в дополнение к финансовой аренде еще и операционной в условиях общего экономического кризиса не лучшее решение, поскольку приведет к увеличению в балансе кредиторской задолженности. Это в свою очередь приведет к снижению рейтингов компаний и завышению расходов, негативно повлияет на инвестиции [6].

Некоторые исследователи проблематики учета аренды полагают, что «Положения ФСБУ 25/2018 помогут решить проблему противоречий в методиках отражения аренды в учете арендатора и арендодателя» [7]. Данное утверждение не имеет под собой реальных оснований в силу отсутствия единых подходов к признанию аренды у арендатора и арендодателя (пп. 11, 12, 21 и 22 ФСБУ 25/2018). Однако выводы о том, что «1) определение справедливой стоимости объекта аренды – нового понятия для российской системы бухгалтерского учета; 2) определение ставки дисконтирования в случае, если она не определена в договоре аренды» [7] являются дискуссионными», близки к нашей точке зрения. Однако мы полагаем, что указанные два аспекта дают основу для манипуляций с отчетностью.

Особые проблемы в связи с указанными обстоятельствами возникают с договорами финансовой аренды (лизинга). Как мы видим, в исследуемых обстоятельствах лизинговые договоры подвержены двойному пересчету в принципе. Договор лизинга отличается от обычного договора аренды тем, что конечная стоимость аренды заранее известна, то есть цена аренды установлена договором, и этот долг выплачивается арендатором постепенно в течение всего срока в суммах, определенных договором. Этого преимущества нет в случае договора простой аренды, поскольку обычный арендный договор содержит стоимость аренды в отношении ежемесячного платежа, срок аренды и право арендодателя пересматривать арендный ежемесячный платеж. Таким образом, цена аренды по простым договорам аренды заранее не известна. Именно в связи с этим применяются методы финансовых оценок, которыми сначала устанавливается справедливая стоимость на весь срок операционной аренды, чтобы определить цену такого договора, поскольку не имея цены, нельзя отразить в учете стоимость этого актива (право пользования активом (ППА) для арендатора), а затем предусматривается дисконтирование для расчета предполагаемого процентного расхода.

В нашем примере в наличии два договора аренды, которые являются лизинговыми, с учетом на балансе лизингодателя. Остаток задолженности на 31.12.2021 по договорам в момент перехода на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», как установлено этим Стандартом, пересчитан. Арендное обязательство на оставшийся срок с применением

ставки дисконтирования по обоим договорам 8,5% приведено к срокам погашения с выделением финансовой составляющей. В результате получены данные, приведенные в *табл. 1*. Неизвестно, как отразил у себя в учете арендодатель этот актив в виде чистой инвестиции (ЧИ), но очевидно, что ему пришлось применить схожую методику расчета, правда, ставку дисконтирования арендодатель мог применить иную, да и за основу для дисконтирования взять всю сумму лизингового платежа, не пересчитывая его, а сразу дисконтируя.

В отечественном Стандарте по аренде (ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды») приведены следующие положения для определения балансовых данных о стоимости арендованных основных средств:

«14. Обязательство по аренде первоначально оценивается как сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки.

Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета, может первоначально оценивать обязательство по аренде как сумму номинальных величин будущих арендных платежей на дату этой оценки.

15. Приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется путем дисконтирования их номинальных величин. Дисконтирование производится с применением ставки, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости предмета аренды. При этом негарантированной ликвидационной стоимостью предмета аренды считается предполагаемая справедливая стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды, за вычетом сумм, указанных в подпункте «е» пункта 7 настоящего Стандарта, которые учтены в составе арендных платежей»².

Дисконтирование – это приведение будущей стоимости денежных потоков к стоимости в настоящее время, исходя из ставки дисконтирования. Дисконтирование выполняется путем умножения будущих денежных потоков (потоков платежей) на коэффициент дисконтирования.

Противоположная операция называется «наращиванием» – это приведение к моменту в будущем (компаундирование). Нарращение к определенному моменту в будущем выполняется путем умножения прошлых денежных потоков (потоков платежей) на коэффициент наращивания.

Приведение платежей с учетом ставки дисконтирования необходимо для учета будущих изменений ежемесячных арендных платежей, когда общая

² Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (вместе с «ФСБУ 25/2018...»): приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н (ред. от 29.06.2022). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/

их сумма не определена в связи с условиями договора аренды и поэтому зависит от будущих договоренностей сторон об изменении арендной платы.

Однако в случае с лизинговыми операциями, поскольку общий лизинговый платеж остается неизменным, он уже известен и определен договором, так же как и ежемесячные лизинговые платежи, налицо совершенно иной случай. Поэтому не следует наращивать платежи, надо ограничиваться определением приведенных платежей. Имеющиеся платежи по графику, которые не изменить, следовало разделить на финансовую часть и нефинансовую, операционную. В связи с этим дисконтирование для договоров лизинга может быть применено, но не в том виде, как это осуществляется некоторыми организациями. Ранее мы отмечали, что согласно логике МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (ранее МСФО 17 (IAS) «Аренда») применяется модель дисконтирования для выделения из арендного платежа финансовой составляющей, иллюстрирующей стоимость кредитных ресурсов, которая была бы отражена в отчете о финансовых результатах, как если бы организация купила этот объект основных средств, используя банковский кредит.

В этом смысле для операций лизинга следовало привести общий платеж к тому, который отражал бы сегодня величину процентного расхода в составе лизинговых платежей, а не сверх них, то есть должно осуществляться именно дисконтирование.

Изучение мнений по этому поводу показало, что они в целом соответствуют нашим выводам. Например, авторами Х.Ш. Нурмухамедовой и В.В. Быковой указывается: «Арендатор должен признать право пользования активом ППА и одновременно признать обязательство по аренде. Данная стоимость рассчитывается на основе дисконтирования, которое позволяет привести будущую стоимость к нынешней. Для этого нужно определить ставку дисконтирования, которая может быть заранее установлена в договоре или же рассчитана как ставка по кредиту на аналогичный срок» [8].

По мнению авторов Р.Л. Захаровой и И.В. Романовой, приведенная стоимость лизинговых платежей должна быть умножена на ставку дисконтирования, чтобы получить проценты по лизинговому обязательству. И при отражении в учете ППА будет составлять величину лизингового платежа, уменьшенную на сумму процентов по лизинговому платежу. Таким образом, лизинговый платеж следует разделить: в части приведенной величины он будет отнесен на ППА, а в остальной части – на процентный расход – в составе прочих расходов [9]. Аналогичной точки зрения придерживаются и иные исследователи [10].

Хотя, по нашему мнению, это в целом вообще нецелесообразно, особенно при недлительных договорах аренды и невысокой ставке дисконтирования, поскольку приводит к отделению несущественной суммы в качестве процентного расхода, что в целом не влияет на уровень себестоимости.

Введение таких существенных изменений в бухгалтерском учете внеоборотных активов должно быть взвешенным и разумным. Некоторые авторы указывают на создание дополнительных различий между бухгалтерским и налоговым учетом [11], появление новых статей в бухгалтерской (финансовой) отчетности [12], однако, влияние динамических изменений ее показателей происходит в указанных ранее аспектах – в снижении ликвидности, себестоимости, повышении прочих расходов за счет включения в них финансовых показателей, и соответственно, улучшатся показатели рентабельности по результату от реализации, увеличится EBITDA [13].

Проблемы заключаются не только в технике учета и нарушении принципа имущественной обособленности, не свойственных отечественному пониманию задач учета и сложившейся практике, изменениях соотношений бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Новшества затрагивают глубинные экономические основы. Например, в отношении налога на имущество возникает коллизия. Согласно налоговому законодательству объектом обложения является имущество, учтенное на счете 01 «Основные средства». Согласно применяемой методике ППА учитывается на счете 01 «Основные средства», на отдельном субсчете. Понятно, что ППА не должно быть обложено налогом на имущество, однако, методика учета приводит к возникновению вопросов налогоплательщиков. Аналогичная ситуация и у арендодателей.

Второй момент связан с возможными искажениями в финансовом положении организации в свете процессуальных процедур судопроизводства. С одной стороны, коэффициенты ухудшаются, с другой, мы видим, что финансовый результат улучшается, наблюдается рост валюты баланса. Каким образом при производстве дел о банкротстве следует относиться к активам и обязательствам в связи с применением Стандарта по аренде? Очевидно, возникает необходимость очистить от аренды баланс, прежде чем рассчитывать показатели, свидетельствующие о банкротстве. Данный момент должен быть зафиксирован в официальных методиках, однако, их настолько давно не обновляли, что есть сомнение, что происходящее не послужит основанием для их уточнения.

Третий момент касается общероссийских статистических обобщений данных бухгалтерской (финансовой) отчетности и статистических отчетов, формируемых организациями для статистических наблюдений. При

формировании статотчетности за 2022 г. организации следовали инструкциям, построенным на принципе имущественной обособленности учетных данных, что приводило к нарушению контрольных соотношений статистических отчетов и бухгалтерских (финансовых) отчетов. Каким образом преодолевались нестыковки в масштабах государства – неизвестно. Однако в перспективе макроэкономические показатели, основанные на данных по основным средствам, будут нарушены, частично из-за отсутствия тождественности в отражении арендных операций и в оценочных значениях, и по фактам признания.

Есть и иные случаи, требующие переосмысления на практическом микро- и макроуровнях в контексте правильности решений не только для управления, но и для достоверности официальных данных.

Таблица 1

Результаты анализа балансовых данных по состоянию на 31.12.2021 для различных вариантов учета операций лизинга

Table 1

The results of the analysis of balance sheet data as of December 31, 2021 for various accounting options for leasing transactions

Показатель	Значения, принятые для учета предмета лизинга на балансе лизингополучателя по старым правилам		По условиям договора (без принятия к балансу) по старым правилам		Значения, принятые по правилам ФСБУ 25/2018	
	сумма, тыс. руб.	удельный вес, %	сумма, тыс. руб.	удельный вес, %	сумма, тыс. руб.	удельный вес, %
A	1	2	3	4	5	6
Актив	–	–	–	–	–	–
I. Внеоборотные активы	–	–	–	–	–	–
Основные средства	48 367	92,31	44 146	91,64	48 994	92,4
<i>Итого по разделу I</i>	<i>48 367</i>	<i>92,31</i>	<i>44 146</i>	<i>91,64</i>	<i>48 994</i>	<i>92,4</i>
II. Оборотные активы	–	–	–	–	–	–
Запасы	3 281	6,26	3 281	6,81	3 281	6,19
Дебиторская задолженность	284	0,54	284	0,59	284	0,54
Денежные средства и денежные эквиваленты	463	0,88	463	0,96	463	0,87
<i>Итого по разделу II</i>	<i>4 028</i>	<i>7,69</i>	<i>4 028</i>	<i>8,36</i>	<i>4 028</i>	<i>7,6</i>
БАЛАНС	52 395	100	48 174	100	53 022	100
Пассив	–	–	–	–	–	–
III. Капитал и резервы	–	–	–	–	–	–

Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	46 648	89,03	46 648	96,83	46 648	87,98
Резервный капитал	290	0,55	290	0,6	290	0,55
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	-33	-0,06	-1 064	-2,21	1 380	2,6
<i>Итого по разделу III</i>	<i>46 905</i>	<i>89,52</i>	<i>45 874</i>	<i>95,23</i>	<i>48 318</i>	<i>91,13</i>
IV. Долгосрочные обязательства	-	-	-	-	-	-
Прочие обязательства	2 486	4,74	-	-	1 457	2,75
<i>Итого по разделу IV</i>	<i>2 486</i>	<i>4,74</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>1 457</i>	<i>2,75</i>
V. Краткосрочные обязательства	-	-	-	-	-	-
Кредиторская задолженность	2 987	5,7	2 283	4,74	2 283	4,31
Оценочные обязательства	17	0,03	17	0,04	17	0,03
<i>Итого по разделу V</i>	<i>3 004</i>	<i>5,73</i>	<i>2 300</i>	<i>4,77</i>	<i>3 247</i>	<i>6,12</i>
БАЛАНС	52 395	100	48 174	100	53 022	100

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2

Анализ финансовых коэффициентов по данным табл. 1

Table 2

An analysis of financial ratios based on Table 1 data

Показатель	Пороговое значение	Значения, принятые для учета предмета лизинга на балансе лизингополучателя по старым правилам	По условиям договора (без принятия к балансу) по старым правилам	Значения, принятые по правилам ФСБУ 25/2018
<i>A</i>	<i>B</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq 0,2$	0,15	0,20	0,14
Коэффициент критической ликвидности	$\geq 1,0$	0,25	0,32	0,23
Коэффициент текущей ликвидности	$\geq 2,0$	1,34	1,75	1,24

Коэффициент финансовой независимости (автономии)	$\geq 0,5$	0,90	0,95	0,91
Коэффициент финансовой устойчивости	$\geq 0,6$	0,94	0,95	0,94
Коэффициент маневренности собственных средств	$\geq 0,2$	-0,03	0,04	-0,01
Коэффициент финансирования	$\geq 0,7$	8,54	19,95	10,27
Коэффициент капитализации (плечо финансового рычага)	$\leq 1,5$	0,12	0,05	0,10
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	$\geq 0,1$	-0,36	0,43	-0,17

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Копылова Т.И., Чистякова Л.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: сравнительный анализ ФСБУ и МСФО // *Global and Regional Research*. 2022. Т. 4. № 2. С. 1–7.
2. 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>
3. Аверина О.И., Ерастова К.О. Особенности формирования информационной базы анализа платежеспособности хозяйствующего субъекта согласно ФСБУ и МСФО // *Финансовая экономика*. 2019. № 12. С. 517–522. URL: <https://finanec.ru/arhiv-nomerov/>
4. Серебрякова Т.Ю., Маркина Л.В. Риски недостоверности бухгалтерского учета в контексте его реформирования // *Международный бухгалтерский учет*. 2023. Т. 26. Вып. 6. С. 692–710. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.6.692>
5. Кадочникова А.В. IFRS 16 «Аренда»: основные причины возникновения // *Интеллект. Инновации. Инвестиции*. 2022. № 5. С. 31–36. URL: <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-5-31>

6. *Morales-Díaz J., Zamora-Ramírez C.* IFRS 16 (Leases) Implementation: Impact of Entities' Decisions on Financial Statements. *Aestimatio: The IEB International Journal of Finance*, 2018, no. 17, pp. 60–97.
URL: https://www.researchgate.net/publication/321704109_IFRS_16_leases_implementation_Impact_of_entities%27_decisions_on_financial_statements
7. *Селихова А.Л., Куницын Д.В.* Развитие бухгалтерского учета аренды в условиях применения нового федерального стандарта // Сибирская финансовая школа. 2021. № 3. С. 118–123.
URL: <https://doi.org/10.34020/1993-4386-2021-3-118-123>
8. *Нурмухамедова Х.Ш., Быкова В.В.* Новые концепции учета арендных отношений: ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // Путеводитель предпринимателя. 2019. № 43. С. 117–125.
URL: <https://www.pp-mag.ru/jour/article/view/300>
9. *Захарова Р.Л., Романова И.В.* Вопросы учета и контроля лизинговых операций в условиях применения ФСБУ 25/2018 // Актуальные проблемы экономики и управления. 2020. № 1. С. 8–13.
URL: <https://fs.guap.ru/emtp/journals/2020-1.pdf>
10. *Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г.* Сложные вопросы применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22. Вып. 11. С. 1208–1222.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.11.1208>
11. *Никифорова Л.А., Одинцова Т.М.* Проблемные аспекты методологии и практики применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» в деятельности коммерческой организации / Актуальные вопросы учета и управления в условиях информационной экономики: сборник научных трудов. Севастополь: Севастопольский государственный университет, 2022. № 4. С. 75–80.
URL: <https://www.sevsu.ru/nauka/pechat-izdaniya/aktualnye-voprosy-ucheta-i-upravleniya-v-usloviyakh-informatsionnoy-ekonomiki/>
12. *Зотова К.О., Карельская С.Н.* Влияние новых правил отражения аренды по МСФО (IFRS) 16 на финансовую отчетность российских компаний // Экономика. Право. Инновации. 2021. № 3. С. 4–11.
URL: <https://doi.org/10.17586/2713-1874-2021-3-4-11>
13. *Широбоков В.Г., Созонов А.С., Волкова Н.Н., Пономарева М.А.* Проблемы применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // Вестник

Академии знаний. 2023. № 3. С. 264–268.

URL: <https://academiyadt.ru/wp-content/uploads/vaz/vaz-56-ver2.pdf>

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.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

*National Standards of Accounting
and Reporting*

RISKS OF MISSTATEMENTS OF THE COMPANY'S FINANCIAL CONDITION IN THE CONTEXT OF FEDERAL ACCOUNTING STANDARD (FSBU) 25/2018 – ACCOUNTING FOR LEASES

Tat'yana Yu. SEREBRYAKOVA ^{a,*},
Artur A. SEMENOV ^b

^a Cheboksary Cooperative Institute,
Branch of Russian University of Cooperation,
Cheboksary, Chuvash Republic, Russian Federation
tserebryakova@ruc.su
<https://orcid.org/0000-0003-3823-8447>

^b Chuvash State Agrarian University (Chuvash SAU),
Cheboksary, Chuvash Republic, Russian Federation
semyonov-artur@yandex.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 425/2023
Received 4 Sept 2023
Received in revised
form 21 Sept 2023
Accepted 2 Nov 2023
Available online
14 December 2023

JEL classification:

B41, D81

Keywords: leasing,
lease, accounting,
RAS, FSBU,
accounting (financial)
reporting, agricultural
organizations

Abstract

Subject. This article deals with the issues of ensuring the objectivity of the interpretation of accounting (financial) statements when evaluating them using financial ratios and other analytical indicators in connection with the adoption of Federal Accounting Standard (FSBU) – *Accounting for Leases*, which leads to a change in the concept of accounting and the operation of the principle of property segregation.

Objectives. The article aims to study the impact of the new rules for accounting for lease relations on the results of the analysis of financial statements.

Methods. For the study, we used the general scientific cognition methods, economic analysis, and the logical approach.

Results. The article presents the results of the assessment of the impact of the new rules of accounting for lease transactions on financial ratios usually used in the analysis of accounting (financial) statements.

Conclusions. Modern standardization of accounting leads to the reformatting of accounting (financial) statements. Particularly, critical changes were introduced by Federal Accounting Standard (FSBU) – *Accounting for Leases*. More research is needed on the development of new criteria for assessing financial ratios and the use of not only industry criteria, but also the materiality of the share of leased funds recognized as assets in the accounting records. The results of the study are intended for the development of the methodology and practice of analysis of financial statements, as well as a critical look at the accounting standard for lease accounting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2023

Please cite this article as: Serebryakova T.Yu., Semenov A.A. Risks of Misstatements of the Company's Financial Condition in the Context of Federal Accounting Standard (FSBU) 25/2018 – Accounting for Leases. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 12, pp. 1320–1338. <https://doi.org/10.24891/ia.26.12.1320>

References

1. Kopylova T.I., Chistyakova L.V. [Accounting (financial) statements: Comparative analysis of the FSBU and IFRS]. *Global and Regional Research*, 2022, vol. 4, no. 2, pp. 1–7. (In Russ.)
2. 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>
3. Averina O.I., Erastova K.O. [Features of formation of information base analysis of pay-ability of the economic subject according to the FASB and IFRS]. *Finansovaya ekonomika = Financial Economy*, 2019, no. 12, pp. 517–522. URL: <https://finanec.ru/arhiv-nomerov/> (In Russ.)
4. Serebryakova T.Yu., Markina L.V. [Accounting unreliability risks in the context of accounting reform]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 6, pp. 692–710. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.6.692>
5. Kadochnikova A.V. [IFRS 16 – Rent: the main causes of occurrence]. *Intellekt. Innovatsii. Investitsii = Intellect. Innovations. Investments*, 2022, no. 5, pp. 31–36. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-5-31>
6. Morales-Díaz J., Zamora-Ramírez C. IFRS 16 (Leases) Implementation: Impact of Entities' Decisions on Financial Statements. *Aestimatio: The IEB International Journal of Finance*, 2018, no. 17, pp. 60–97.
URL: https://www.researchgate.net/publication/321704109_IFRS_16_leases_implementation_Impact_of_entities%27_decisions_on_financial_statements
7. Selikhova A.L., Kunitsyn D.V. [Development of lease accounting in the conditions of application of the new federal standard]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2021, no. 3, pp. 118–123. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.34020/1993-4386-2021-3-118-123>
8. Nurmukhamedova Kh.Sh., Bykova V.V. [New concepts of accounting of the rent relations: FSBU 25/2018 – Rent Accounting]. *Putevoditel'*

- predprinimatel'ya* = *Entrepreneur's Guide*, 2019, no. 43, pp. 117–125.
URL: <https://www.pp-mag.ru/jour/article/view/300> (In Russ.)
9. Zakharova R.L., Romanova I.V. [Issues of accounting and control of leasing operations under conditions of application of FSBU 25/2018]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i upravleniya*, 2020, no. 1, pp. 8–13.
URL: <https://fs.guap.ru/emtp/journals/2020-1.pdf> (In Russ.)
10. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. [Federal accounting standard FSBU 25/2018 – Accounting for Leases: Practical application issues]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* = *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 11, pp. 1208–1222. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.11.1208>
11. Nikiforova L.A., Odintsova T.M. *Problemnye aspekty metodologii i praktiki primeneniya FSBU 25/2018 "Bukhgalterskii uchet arendy" v deyatel'nosti kommercheskoi organizatsii. V kn.: Aktual'nye voprosy ucheta i upravleniya v usloviyakh informatsionnoi ekonomiki: sbornik nauchnykh trudov* [Problematic aspects of the methodology and practice of applying FSB 25/2018 – Lease Accounting in the activities of a commercial organization. In: Topical Issues of Accounting and Management in the Information Economy: Collection of Scientific Papers]. Sevastopol, Sevastopol State University Publ., 2022, no. 4, pp. 75–80.
URL: <https://www.sevsu.ru/nauka/pechat-izdaniya/aktualnye-voprosy-ucheta-i-upravleniya-v-usloviyakh-informatsionnoy-ekonomiki/>
12. Zotova K.O., Karel'skaya S.N. [The effect of the new lease accounting rules under IFRS 16 on the financial reporting of Russian companies]. *Ekonomika. Pravo. Innovatsii* = *Economics. Law. Innovation*, 2021, no. 3, pp. 4–11. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.17586/2713-1874-2021-3-4-11>
13. Shirobokov V.G., Sozonov A.S., Volkova N.N., Ponomareva M.A. [Problems of application of FSBU 25/2018 – Lease Accounting]. *Vestnik Akademii znanii* = *Bulletin of the Academy of Knowledge*, 2023, no. 3, pp. 264–268.
URL: <https://academiyadt.ru/wp-content/uploads/vaz/vaz-56-ver2.pdf>
(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.