

ФИНАНСЫ И КРЕДИТ

УДК 657.372

В.С. ГЛОНИНА,

магистрант

Казанский (Приволжский) федеральный университет

Е.Ю. ВЕТОШКИНА,

кандидат экономических наук, доцент

Казанский (Приволжский) федеральный университет

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ ОБ АРЕНДНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ В ОТЧЕТНОСТИ РОССИЙСКИХ КОМПАНИЙ

Аннотация. В настоящее время учет арендных обязательств в России регламентируется положениями ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», а также МСФО (IFRS) 16 «Аренда». ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» разработан на основе одноименного международного стандарта, что свидетельствует о высокой актуальности обеспечения продолжения процесса внедрения современных международных методик в отечественную учетную практику. В конечном итоге это позволит сделать бухгалтерскую отчетность российских компаний более качественной и достоверной с точки зрения заинтересованных пользователей, в первую очередь инвесторов и кредиторов. Авторы подчеркивают, что ФСБУ 25/2018 в большей степени ориентирован на соблюдение принципа приоритета содержания над формой. Следовательно, принцип имущественной обособленности, регламентированный в составе допущений в российских нормативных документах, в настоящее время имеет все меньшее влияние при формировании показателей бухгалтерской отчетности. В статье исследуются особенности формирования данных об обязательствах в свете отражения в бухгалтерской отчетности российских компаний информации согласно ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [2]. Также осуществлена сравнительная характеристика раскрытия данных о применении этого стандарта в отчетности российских организаций.

Ключевые слова: ФСБУ, МСФО, обязательства, аренда, дисконтирование.

ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16 [3] используются в целях отражения отношений между сторонами аренды, а также иных видов договоров, которые в том числе устанавливают переход активов во временное пользование. ФСБУ 25/2018 подразделяет аренду на финансовую и операционную. Он включает в себя положение, что каждая сторона договора аренды обязана учитывать арендные операции самостоятельно, в соответствии с положениями стандарта. Соответственно, в данной части исключается зависимость выбора учета у арендатора от условий учета у арендодателя.

В то же время, в отличие от ФСБУ 25/2018, МСФО (IFRS) 16 содержит понятие «базовый

актив», т. е. собственно объект, который предполагается к классификации в качестве актива в форме права пользования. Следовательно, федеральный стандарт самостоятельно трактует актив в форме права пользования, не прибегая к понятийному аппарату, лежащему в основе IFRS 16 “Lease”, – «базовый актив».

Важным нововведением ФСБУ 25/2018 является использование оценки по справедливой стоимости. Срок аренды должен определяться на основе положений договора аренды. Имеется также возможность изменять установленные сроки.

Также значимой особенностью учета обязательств, согласно как ФСБУ, так и МСФО, яв-

ляется отражение операций возвратного лизинга. По таким операциям, как правило, продавец осуществляет передачу во временное пользование актива, а покупатель осуществляет платежи за пользование активом, равномерно погашая его стоимость. Предполагается, что в конце срока лизинга покупатель либо передаст актив обратно продавцу, либо осуществит его выкуп. МСФО в первую очередь предполагают выполнение требования приоритета содержания над формой. Соответственно, в этом случае данная операция рассматривается в учете как одна, поскольку обязательство по обратному выкупу в будущем окажет негативный эффект на финансовый результат (т. е. это приведет к уменьшению вероятной прибыли). Следовательно, целесообразно формирование информации в системе учета о данном обязательстве по уплате лизинговых платежей [6, с. 164].

При осуществлении операций финансовой аренды все риски и экономические выгоды от фактического владения и распоряжения имуществом переходят от арендодателя к арендатору. Здесь возникает необходимость формирования в учете арендатора пассивного обязательства. Данное обязательство сопоставимо по своей стоимости со стоимостью арендованного имущества. Поскольку именно арендатор является бенефициаром получения выгоды от использования арендованных активов, логично, что именно в его бухгалтерском учете и отчетности подлежит раскрытию данный факт.

Таким образом, фактически используемое арендатором имущество (или иные управляемые активы) отражаются в составе активов в его балансе в соответствии с нормами МСФО. В этой связи представляет интерес мнение А.Н. Хорина, который пишет о целесообразности формирования в системе учета компании ресурсов и обязательств, «которые могут ей напрямую не принадлежать на праве собственности» [9, с. 358]. В данном контексте речь идет о таких ресурсах, как человеческие, инновационные и пр.

Таким образом, следует отметить, что международные стандарты в большей степени ориентированы на соблюдение принципа приоритета содержания над формой. Это может создавать определенные сложности в практи-

ческой реализации данного постулата российскими компаниями, которые ориентируются на правовую основу сделки. Однако использование этого принципа позволяет представлять данные с учетом всех экономических отношений, а также справедливо оценивать создаваемый компанией в процессе деятельности чистый денежный поток. Прежде всего мы говорим здесь об операциях финансовой аренды, оценке активов и обязательств в условиях отсрочки платежа и пр.

Отметим, что ФСБУ 25/2018 не включает в себя положения, которые раскрывали бы учет компонентов договора, содержащих признаки аренды, и далее позволяли обоснованно распределить возмещения по выделенным компонентам такого договора аренды. Это говорит о том, что по сравнению с МСФО (IFRS) 16 в ФСБУ 25/2018 часть вопросов осталась неосвещенной, поэтому специалисты вынуждены обращаться к МСФО для их разъяснения. Так, в ФСБУ 25/2018 не сформулированы методические подходы к переоценке обязательств по аренде, а также вопросы прекращения признания объектов аренды в учете.

В то же время начиная с отчетности за 2022 г. все российские организации должны учитывать требования стандарта ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», ввиду чего является актуальным исследовать особенности представления таких операций в отчетности организаций.

В таблице 1 представлен формат раскрытия информации в годовой бухгалтерской отчетности ПАО «МТС» в отношении формирования данных об обязательствах по аренде с учетом приведенной стоимости и их влияние на бухгалтерскую отчетность.

Актуальной является проблема определения ставки дисконтирования обязательств и подходов к обоснованию ее величины. ПАО «Группа компаний «Самолет»» и ПАО «Татнефть» не раскрывают этих особенностей, что является серьезным снижением качества раскрытия данных в отчетности для заинтересованных пользователей. ПАО «МТС», ПАО «АФК Система» и ООО «Икс 5 Финанс» представляют в своей отчетности, что данная ставка определяется на уровне ставки привлечения дополнительных

Таблица 1

Оценка будущих арендных платежей вместе с приведенной стоимостью чистых арендных платежей (тыс. руб.)

Показатели	31.12.2022	31.12.2021	31.12.2020
Арендные платежи, в том числе:			
– до 1 года;	35 853 840	21 887 623	19 948 382
– от 1 года до 5 лет;	140 171 985	82 644 791	75 196 870
– свыше 5 лет	139 691 379	89 341 885	92 393 619
Итого	315 717 204	193 874 299	187 538 871
За вычетом эффекта дисконтирования	(112 551 420)	(63 910 577)	(64 014 256)
Обязательства по аренде, в том числе:			
– краткосрочные;	203 165 784	129 963 722	123 524 612
– долгосрочные	26 622 341	12 158 325	10 497 802
	176 543 443	117 805 387	113 026 810

заемных средств. В свою очередь, ПАО «ГМК «Норильский никель»» применяет ставку, при использовании которой приведенная стоимость арендных платежей становится равна справедливой стоимости предмета аренды.

ФСБУ 25/2018 отражает в своем составе рекомендации, связанные с определением ставки дисконтирования. Отметим, что целесообразно использовать ставку, при применении которой стоимость актива будет равна сумме справедливой стоимости права пользования им и затрат, понесенных в связи с заключением договора аренды. Безусловно, что достоверность учета данных объектов напрямую зависит от обоснованного выбора ставки дисконтирования будущих потоков долговых обязательств. Производимые математические вычисления помогают компании определить экономическую выгоду от задержки будущих арендных платежей. Это обоснование базируется на концепции временной стоимости денег, т. е. с течением времени реальная оценка стоимости обязательства снижается, однако важно учитывать потери в виде потенциальных процентов и штрафов по отсрочке или просрочке платежей при погашении обязательств.

Допустим, предприятие заключило договор аренды сроком на три года. Сумма аренды согласно договору определена на уровне 200 тыс. руб. В целях обеспечения действия аренды арендатор внес первоначальный обеспечительный платеж на сумму 50 тыс. руб. Также в целях приведения объекта аренды в пригодное состояние организация потратила 20 тыс. руб.

Процентная ставка установлена организацией на уровне 10 % – это средняя ставка привлечения заемных средств. Соответственно, стоимость определяемого в учете обязательства, связанного с правом пользования активами, составит: $150 * 1 / 1,1 + 200 * 1 / 1,1^2 + 300 * 1 / 1,1^3 = 527,05$ тыс. руб. – это сумма первоначального обязательства, признаваемого в учете.

Таким образом, нами были исследованы основные аспекты различия ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда», рассмотрен порядок раскрытия в отчетности по РСБУ операций в отношении лизинговых обязательств. Отмечено значительное число расхождений между этими стандартами, в первую очередь недостаточное раскрытие особенностей арендных операций в ФСБУ 25/2018, что требует от специалистов формирования профессионального суждения на основе МСФО (IFRS) 16, а это, в свою очередь, повышает трудоемкость учета.

Литература

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О бухгалтерском учете» // КонсультантПлюс. URL: <http://base.consultant.ru/> (дата обращения: 10.06.2023).
2. Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н (ред. от 29.06.2022) «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»» // КонсультантПлюс. URL: <http://base.consultant.ru/> (дата обращения: 10.06.2023).
3. International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 «Lease» (put into effect on the territory of

the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia dated June 11, 2016 No. 111n) // ConsultantPlus. URL: <http://base.consultant.ru/> (date of access: 10.06.2023).

4. International Financial Reporting Standard (IFRS) 9 “Financial Instruments” (put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia dated June 27, 2016 No. 98n) // ConsultantPlus. URL: <http://base.consultant.ru/> (date of access: 10.06.2023).

5. *Ветошкина Е.Ю.* Современные проблемы учета инноваций // Экономический вестник Республики Татарстан. 2009. № 3. С. 84–87.

6. *Заикин Е.А.* Экономическое содержание обязательства как учетной категории в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности // Молодой ученый. 2022. № 3. С. 164–166.

7. *Купа Е.Г.* Оценка подходов к раскрытию информации об обязательствах организации в бухгалтерском учете и финансовой отчетности // Экономика и эффективность организации производства. 2018. № 10. С. 20–26.

8. *Лазарева А.В.* Формирование прогнозной финансовой отчетности в холдинговой структуре // Научный результат. Экономические исследования. 2018. № 3. – С. 16–25.

9. *Суйц В.П., Хорин А.Н.* Новые подходы к развитию современного управленческого учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности // Учетно-аналитическое обеспечение – информационная ос-

нова экономической безопасности хозяйствующих субъектов: сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов. М.: Аудитор, 2017. Т. 1. С. 357–361.

10. *Battalova A.R., Tukhvatullin R.S., Mukhametgaliev F.N., Mukhametgalieva F.F., Sitdikova L.F.* Tendency of investment economy formation // International Journal of Criminology and Sociology. 2020. Vol. 9. P. 2572–2578.

11. The Measurement of the Current Portion of Long-Term Lease Obligations – Some Evidence from Practice // The Accounting Review. 1985. Vol. 60. No. 4. P. 744–752.

12. *Hales J.W., Venkataraman Sh., Wilks T.J.* Accounting for Lease Renewal Options: The Informational Effects of Unit of Account Choices // The Accounting Review. 2012. Vol. 87. No. 1. P. 173–197.

13. *Weidner D.J.* New FASB Rules on Accounting for Leases: A Sarbanes-Oxley Promise Delivered // The Business Lawyer. 2017. Vol. 72. No. 2. P. 367–404.

14. *Kulikova L.I., Vetoshkina E.Y., Nurgatin R.R.* Universal business activity level highlights in the financial management system // Academy of Strategic Management Journal. 2016. Vol. 15. Spec. Is. 1. P. 114–121.

15. *Schall L.D.* Analytic Issues in Lease vs. Purchase Decisions // Financial Management. 1987. Vol. 16. No. 2. P. 17–20.

Информация об авторах

Глонина Виктория Сергеевна, магистрант, Институт управления, экономики и финансов, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: gloviktorija@rambler.ru

Ветошкина Елена Юрьевна, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового учета, Институт управления, экономики и финансов, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: pulya_1978@mail.ru

V.S. GLONINA,

Master Student

Kazan (Volga Region) Federal University

E.YU. VETOSHKINA,

PhD in Economics, Associate Professor

Kazan (Volga Region) Federal University

TOPICAL ISSUES OF DISCLOSURE OF INFORMATION ON LEASE OBLIGATIONS IN THE REPORTING OF RUSSIAN COMPANIES

Abstract. Currently, accounting for lease liabilities in Russia is regulated by the provisions of FSBU 25/2018 “Accounting for Leases”, as well as IFRS 16 “Leases”. FSBU 25/2018 “Lease Accounting” was developed on the basis of the international standard of the same name, which indicates the high relevance of ensuring the continuation

of the process of introducing modern international methods into domestic accounting practice. Ultimately, this will make the accounting statements of Russian companies better and more reliable from the point of view of interested users, primarily investors and creditors. The authors emphasize that FSBU 25/2018 is more focused on observing the principle of priority of content over form. Consequently, the principle of property isolation, regulated as part of the assumptions in Russian regulatory documents, currently has less and less influence in the formation of financial statements. The article examines the features of the formation of data on obligations in the light of the reflection in the financial statements of Russian companies of information in accordance with FSBU 25/2018 “Accounting for leases”. A comparative description of the disclosure of data on the application of this standard in the reporting of listed Russian organizations was also carried out.

Keywords: FSBU, IFRS, liabilities, lease, estimation, asset, discounting.

References

1. Federal Law of December 6, 2011 No. 402-FZ (as amended on December 30, 2021) “On Accounting” // ConsultantPlus. URL: <http://base.consultant.ru/> (date of access: 10.06.2023).
2. Order of the Ministry of Finance of Russia dated October 16, 2018 No. 208n (as amended on June 29, 2022) “On the approval of the Federal Accounting Standard FSBU 25/2018 “Lease Accounting” // ConsultantPlus. URL: <http://base.consultant.ru/> (date of access: 10.06.2023).
3. International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 “Lease” (put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia dated June 11, 2016 No. 111n) // ConsultantPlus. URL: <http://base.consultant.ru/> (date of access: 10.06.2023).
4. International Financial Reporting Standard (IFRS) 9 “Financial Instruments” (put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia dated June 27, 2016 No. 98n) // ConsultantPlus. URL: <http://base.consultant.ru/> (date of access: 10.06.2023).
5. *Vetoshkina E.Yu.* Modern problems of innovation accounting // Economic Bulletin of the Republic of Tatarstan. 2009. No. 3. P. 84–87.
6. *Zaikin E.A.* Economic content of liabilities as an accounting category in accordance with international financial reporting standards // Young Scientist. 2022. No. 3. P. 164–166.
7. *Kipa E.G.* Evaluation of approaches to disclosure of information about the obligations of the organization in accounting and financial reporting // Economics and Efficiency of Production Organization. 2018. No. 10. P. 20–26.
8. *Lazareva A.V.* Formation of predictive financial statements in the holding structure // Scientific Result. Economic Research. 2018. No. 3. P. 16–25.
9. *Suits V.P., Khorin A.N.* New Approaches to the Development of Modern Management Accounting, Control and Analysis of Economic Activities // Accounting and Analytical Support – the Information Basis for the Economic Security of Business Entities: A Collection of Scientific Works and Results of Joint Research Projects. M.: Auditor, 2017. Vol. 1. P. 357–361.
10. *Battalova A.R., Tukhvatullin R.S., Mukhametgaliev F.N., Mukhametgalieva F.F., Sitdikova L.F.* Tendency of investment economy formation // International Journal of Criminology and Sociology. 2020. Vol. 9. P. 2572–2578.
11. The Measurement of the Current Portion of Long-Term Lease Obligations – Some Evidence from Practice // The Accounting Review. 1985. Vol. 60. No. 4. P. 744–752.
12. *Hales J.W., Venkataraman Sh., Wilks T.J.* Accounting for Lease Renewal Options: The Informational Effects of Unit of Account Choices // The Accounting Review. 2012. Vol. 87. No. 1. P. 173–197.
13. *Weidner D.J.* New FASB Rules on Accounting for Leases: A Sarbanes-Oxley Promise Delivered // The Business Lawyer. 2017. Vol. 72. No. 2. P. 367–404.
14. *Kulikova L.I., Vetoshkina E.Y., Nurgatin R.R.* Universal business activity level highlights in the financial management system // Academy of Strategic Management Journal. 2016. Vol. 15. Spec. Is. 1. P. 114–121.
15. *Schall L.D.* Analytic Issues in Lease vs. Purchase Decisions // Financial Management. 1987. Vol. 16. No. 2. P. 17–20.