

УДК 657.1 DOI: 10.14451/1.238.257

Проблемные вопросы признания права пользования активом с позиции ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

© 2024 **Узянова Лидия Сергеевна**

Магистрант кафедры бухгалтерского учета и налогообложения. Байкальский государственный университет, Иркутск.

E-mail: lidiauzyanova@yandex.ru

© 2024 **Копылова Екатерина Константиновна**

Доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, кандидат экономических наук, доцент. Байкальский государственный университет, Иркутск.

E-mail: kopylovaek@gmail.com

© 2024 **Копылова Татьяна Ильинична**

Доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, кандидат экономических наук, доцент. Байкальский государственный университет, Иркутск.

E-mail: kopylovati@bgu.ru

Ключевые слова: аренда, операционная аренда, бухгалтерский учет, право пользования активом, ФСБУ 25/2018.

Исследование актуально, поскольку в настоящий момент при признании права пользования активом спорным вопросом является определение срока аренды и порядка дисконтирования. В качестве предмета исследования выделены теоретические и практические аспекты признания в бухгалтерском учете права пользования активом. В статье обозначено, что наибольшая дискуссия возникает при бессрочных договорах аренды. Приведены примеры определения сроков признания прав пользования активом. Получен вывод, что при дисконтировании арендных платежей с помощью ставки привлечения заемных средств, возникает необходимость периодически пересматривать процентную ставку в связи с частым и значительным изменением ключевой ставки. Рассмотрены особенности раскрытия информации о правах пользования активом в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для подтверждения основных выводов использовались труды российских авторов, нормативные источники. При исследовании вопросов признания права пользования активом применены методы анализа, обобщения, сравнения.

Введение в действие ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [18] (далее – ФСБУ 25/2018) показало, что данный стандарт в некоторых аспектах противоречит концепции континенталь-

ной модели бухгалтерского учета, применяемой Россией, а также порождает еще больше вопросов, поскольку соблюдение норм данного стандарта практически полностью зависит от

профессионального суждения бухгалтера.

ФСБУ 25/2018 вводит совершенно новые требования к учету арендных операций, обязывая признавать в бухгалтерском учете новый объект («право пользования активом»), оценивать обязательство по аренде, а также применять такой инструмент оценки денежных потоков как дисконтирование. Особенности практического применения вопросов учета аренды по новому стандарту раскрыты, в частности, такими авторами, как Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С. [3], Начоса Е. И. [6], Добрынина А. А. [2], Пахомова А. И. и Новиков А. И. [9] и многими другими. Однако в настоящее время перед бухгалтерским научным сообществом и практикующими специалистами по-прежнему остро стоит вопрос о признании права пользования активом в случае операционной аренды. Дискуссия разворачивается в вопросах определения сроков аренды, корректности отражения бухгалтерских записей, определения ставки дисконтирования платежей, особенностей формирования элементов учетной политики в отношении операций по аренде. Решения данных проблем можно наблюдать в работах Алексеевой Г. И. [1], Пащенко Т. В. [10], Курамшиной А. В. и Никитиной Н. Н. [4], Соколовой Е. Н. и Якушева И. Л. [20], Плотникова В. С. и Плотниковой О. В. [12], Поповой Ю. А. [13; 14] и других.

Для устранения неопределенности в отношении признания актива в форме права пользования предлагается рассмотреть его составляющие элементы и процесс расчета.

В соответствии с ФСБУ 25/2018 [18] при первоначальном признании величина права пользования активом равна величине обязательства по аренде в сумме дисконтированных платежей. Дисконтирование платежей для целей определения стоимости права пользования активом осуществляется с помощью трех основных параметров: суммы ежемесячных арендных платежей, срока аренды и ставки дисконтирования.

Первоначальное признание величины права пользования активом:

Арендный платеж + Срок аренды + Ставка дисконтирования = Право пользования активом

и обязательство

Если с определением суммы ежемесячного платежа чаще всего не возникает проблем, поскольку платеж установлен по соглашению сторон, то определение ставки дисконтирования и в некоторых случаях срока аренды вызывает вопросы у практикующих бухгалтеров и среди научного сообщества. В этой связи предлагается выделить практические и юридические проблемные вопросы заключаемых договоров операционной аренды.

В рамках российского гражданского законодательства распространена практика заключения договоров аренды на срок менее одного года с автоматической пролонгацией неограниченное количество раз. Несмотря на относительную простоту заключения договоров аренды на неопределенный срок подобная форма заключения договоров несет в себе большие риски. Соответствующий вывод можно сделать, исходя из количества судебных разбирательств, связанных с заключением и расторжением договоров операционной аренды. Так, например, Арбитражным судом Восточно-Сибирского округа было вынесено Постановление от 26 апреля 2022 г. по делу № А19-13364/2021, в ходе которого суды сделали вывод об особенностях применения автоматической пролонгации договора аренды на 11 месяцев, заключенного между истцом и ответчиком [16]. Похожая ситуация была рассмотрена Верховным судом Российской Федерации, который изучил вопрос о правомерности расторжения бессрочного договора аренды и вынес определение от 19 марта 2019 г. № 310-ЭС19-2506 [8]. Условия правомерного расторжения договора с автоматической пролонгацией были установлены Арбитражным судом Восточно-Сибирского округа, которым было вынесено Постановление от 11.12.2018 № Ф02-5817/2018 по делу № А33-26532/2017 [15].

Как показывает практика, чаще всего анализировать договор аренды для расчета стоимости права пользования активом и обязательства по аренде приходится бухгалтеру. В случае если договор срочный, рассчитать приведенную стоимость актива и обязательства по аренде достаточно просто, поскольку срок указывается

в самом договоре. В иной ситуации у бухгалтера возникнет вопрос: как определить срок аренды по бессрочному договору? Отметим, что такая проблема признания бессрочных договоров операционной аренды в бухгалтерском учете весьма актуальна и ранее была подробно рассмотрена в статье [22]. Вместе с тем, имеется официальное разъяснение законодательства по бессрочным договорам. Минфин России в Письме от 4 октября 2021 г. № 07-01-09/80036 «О расчете срока аренды для целей бухгалтерского учета» [11] дал рекомендацию по определению срока по подобным договорам. Согласно данному Письму, арендатор должен проанализировать необходимость в арендуемом имуществе, оценить намерения для продления или прекращения аренды, а также принять во внимание уже имеющуюся практику заключения подобных договоров.

Таким образом, бухгалтер при первоначальном признании права пользования активом и обязательства по аренде должен обладать всей информацией, включая информацию, находящуюся в зоне ответственности собственников бизнеса. Вероятно, если бизнес относится к малому или среднему, проанализировать каждый отдельный договор представляется возможным. Противоположная ситуация способна возникнуть у крупного бизнеса, поскольку он может иметь огромное количество заключенных договоров на аренду самого разного имущества. На наш взгляд, при подобном подходе к анализу договоров аренды крупный бизнес может столкнуться со следующими проблемами:

- большой объем трудовых и временных затрат на анализ каждого отдельного договора;
- высокая вероятность расхождения мнений бухгалтеров при признании одинаковых по своей юридической природе договоров;
- замедление процесса отражения арендных операций при нарушении коммуникации между бухгалтерами и собственниками бизнеса.

Для решения этих проблем многие крупные компании закрепили в своих учетных политиках сроки признания прав пользования арендой. Результат обобщения элементов учетных политик некоторых крупных компаний в отношении

сроков признания прав пользования активом представлен в таблице 1.

Исходя из рассмотренных примеров выше, можно сделать вывод о том, что бухгалтерское суждение при отражении арендных операций имеет существенное влияние на учет и отчетность компаний. Считаем, что раскрытие данных по аренде достаточно информативно, когда организации в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности приводят сроки признания прав пользования активами. Например, такие крупные бизнес-единицы, как МКПАО ЭН+ ГРУП, МКПАО «ОК РУСАЛ», ПАО «Федеральная сетевая компания – Россети» в раскрытиях к отчетности указывают, что арендованные активы амортизируются на протяжении наименьшего из двух сроков: срока аренды и срока полезного использования активов, и в табличной части указывают только остаточную стоимость прав пользования арендой. Подобная формулировка не дает четкого представления о сроках, на которые данные компании арендуют имущество. С учетом масштабов деятельности данных компаний возникают вопросы о том, насколько они нуждаются в арендуемых активах и каковы их потребности в заключении договоров аренды в разрезе групп основных средств.

Закрепление сроков признания прав пользования активом в учетной политике организации можно назвать практическим упрощением ведения учетных операций. Это достаточно удобно, когда у компании есть практика заключения подобных договоров и есть представление о том, на какой срок она нуждается в том или ином объекте основных средств. Тем не менее, аудиторско-консультационная группа «Коллегия Налоговых Консультантов» считает, что «срок права пользования активом не является элементом учетной политики и не может быть установлен для всех договоров аренды в одном размере – определение срока аренды требует профессионального суждения специалиста (эксперта) и для каждой конкретной ситуации его размер должен быть обоснован» [7].

Считаем, что некорректно запрещать организациям закреплять сроки признания прав пользования активами в учетной политике, поскольку

Таблица 1. Примеры определения сроков признания прав пользования активом.

Наименование организации	Группа основных средств	Срок амортизации ППА
ПАО «РусГидро»	Здания	2–10
	Сооружения	5–14
	Машины и оборудование	5–10
	Прочие	2–6
ПАО «Газпром»	Земельные участки	2–50
	Здания и дороги	2–12
АО «Российские железные дороги»	Здания	1–26
	Сооружения	1–37
	Машины и оборудование	1–10
	Транспортные средства	1–15
ООО «Башкирэнерго»	Прочие	1–49
	Аренда имущества	8–16
ООО «Яндекс Музыка»	Аренда земли	1–49
	Административные офисы	1–3
ООО «Яндекс.Такси»	Административные офисы	2–5
ПАО «Мобильные телесистемы»	Площадки под размещение сетевого оборудования внутри зданий	10
	Площадки под размещение сетевого оборудования на земле	20
	Офисы продаж	До 8
	Административные офисы	Не менее 3
	Транспортные средства	4–5

это дает ряд преимуществ:

- закрепляет суждение организации на предмет уверенности в аренде того или иного объекта недвижимости, исходя из сложившейся практики;
- сокращает время на анализ договора при его первоначальном признании;
- позволяет пользователям отчетности получить полную информацию о подходах организации к признанию договоров аренды.

К тому же в российском бухгалтерском законодательстве нет запрета на фиксирование подобных подходов к бухгалтерскому учету в учетной политике. Считаем, что закрепление в локальном документе сроков признания прав пользования активами не противоречит бухгалтерскому законодательству, поскольку в соответствии с п. 4 и п. 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» организации вправе закреплять

в учетной политике «другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета» [21], особенно если такие решения не закреплены в федеральных стандартах по бухгалтерскому учету.

Еще один составной элемент права пользования активом, основания и расчет которого организации закрепляют в своей учетной политике, – ставка дисконтирования.

Подходы к порядку определения ставки дисконтирования установлены п. 15 ФСБУ 25/2018 [18]. Так, ставка дисконтирования может быть заложена в договоре или определена как ставка привлечения заемных средств. Как показывает практика, хозяйствующим субъектам для дисконтирования арендных платежей по договорам операционной аренды удобнее и проще использовать процентную ставку привлечения заемных средств. Тем не менее, применение

данного подхода привносит субъективность при расчете величины права пользования активом и отражении данного объекта учета в отчетности организации, поскольку процентные ставки по кредиту устанавливаются по соглашению сторон в зависимости от платежеспособности и кредитоспособности заемщика; у организации могут быть заключены кредитные договоры на льготных условиях, а также могут быть свои взгляды на формирование условного «кредитного портфеля», который может включать или не включать ставки привлечения заемных средств в иностранной валюте.

С одной стороны, использование ставки привлечения заемных средств для дисконтирования арендных платежей облегчает методику расчета величины права пользования актива. С другой стороны, величина права пользования активом и обязательство по аренде начинают зависеть от экономической ситуации и от принимаемых решений денежно-кредитным регулятором страны. Так, ключевая ставка, которая влияет на кредитование коммерческих банков, с 1 января 2023 г. по 31 июля 2024 г. была пересмотрена Центральным Банком России шесть раз и за все время она выросла на 10,5 п. п. с 7,5 п. п. до 18 п. п. В связи с таким существенным изменением ключевой ставки Центрального Банка, права пользования активами и обязательства по аренде в отчетности организаций, использующих для дисконтирования арендных платежей ставку привлечения заемных средств, должны были существенно потерять в стоимости, а проценты по аренде – увеличиться.

Таким образом, если компания выбирает дисконтировать арендные платежи с помощью ставки привлечения заемных средств, возникает необходимость периодически пересматривать процентную ставку в связи с частым и значительным изменением ключевой ставки.

Несмотря на то, что законодательство в области бухгалтерского учета не обязывает компании раскрывать в своей отчетности величину применяемой для расчетов ставки дисконтирования, тем не менее, некоторые из ранее рассмотренных компаний приводят такую информацию. Приведем примеры раскрытия подобной инфор-

мации в таблице 2.

Помимо введения понятия «право пользования активом» и раскрытия его элементов, ФСБУ 25/2018 также обязал арендаторов вывести все арендные операции на бухгалтерский баланс. До вступления вышеуказанного стандарта в силу арендованное имущество у арендатора учитывалось за балансом по остаточной стоимости (или в условной оценке), а по новым правилам оно должно отражаться на балансе по справедливой стоимости. Однако в ФСБУ 25/2018 четко не определен порядок отражения прав пользования активом в бухгалтерском балансе. В связи с этим, организациям необходимо такой порядок установить самостоятельно. Поскольку в ФСБУ 25/2018 четкой регламентации по данному вопросу нет, то в первую очередь необходимо учитывать подходы, указанные в международных стандартах.

В соответствии со стандартом МСФО (IFRS) 16 «Аренда» [5] и Рекомендациями аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2023 год [19] возможны два способа представления информации по аренде в бухгалтерском балансе:

- в разделе внеоборотных активов обособленно;
- общей суммой вместе со схожими по характеру использования активами (капитальные вложения, основные средства) с соответствующим раскрытием информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Точно такая же трактовка присутствует в ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», который в обязательном порядке применяется с отчетного периода 2025 г. В бухгалтерский баланс может быть включен показатель «права пользования активами» или информация об основных средствах может быть представлена группой показателей: непосредственно основных средств, капитальных вложений в объекты основных средств, прав пользования активами [17].

Рассмотрим в таблице 3 примеры отражения

Таблица 2. Примеры ставок дисконтирования при признании права пользования активом.

Наименование организации	Принятые ставки дисконтирования, %
ПАО «РусГидро»	Не указано
ПАО «Газпром»	Не указано
АО «Российские железные дороги»	Не указано
ООО «Башкирэнерго»	9,01–23,04
ООО «Яндекс Музыка»	10,50
ООО «Яндекс.Такси»	10,50
ПАО «Мобильные телесистемы»	Не указано

Таблица 3. Примеры показателей бухгалтерского баланса, в которых отражается информация по правам пользования активами российских компаний.

Наименование организации	Строка отражения величины ППА
ПАО «РусГидро»	«Основные средства»
ПАО «Газпром»	«Капитальные вложения»
АО «Российские железные дороги»	«Прочие внеоборотные активы»
ООО «Башкирэнерго»	«Основные средства»
ООО «Яндекс Музыка»	«Основные средства»
ООО «Яндекс.Такси»	«Основные средства»
ПАО «Мобильные телесистемы»	«Активы в форме права пользования»

арендованного имущества в бухгалтерской (финансовой) отчетности приведенных выше компаний.

Таким образом, еще одной проблемой при признании арендованного имущества является бухгалтерское суждение относительно того, как и в какой строке бухгалтерского баланса отражать величину прав пользования активами. В случае существенности сумм, величина прав пользования активами будет выделена отдельной строкой в балансе или раскрыта в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности. В случае несущественности сумм, раскрывать такую информацию будет не обязательно, на основании чего пользователю отчетности будет сложно сделать вывод о наличии арендованного имущества у организации.

Таким образом, несмотря на сближение методологии бухгалтерского учета аренды, у одной и той же компании, составляющей отчетность по

отечественным и международным стандартам, могут быть совершенно разные подходы к определению сроков и ставки дисконтирования.

Подводя итог, отметим, что подходы к составлению и представлению бухгалтерской (финансовой) отчетности в настоящее время находятся в процессе трансформации: отчетные формы все еще формируются для контролирующих органов по строгим правилам, но в части отражения арендных операций подходы поменялись – теперь они зависят от суждения менеджмента и, в некоторой части, от экономической ситуации в стране, направлены на то, чтобы показать реальное положение дел с позиции бизнеса. В связи с этим для компаний усложнились процессы составления, представления и раскрытия информации об арендованном имуществе, а для внешних пользователей, которые не имеют представления о подходах компаний к учету и отражению прав пользования активами, усложнился анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Библиографический список

1. Алексеева Г. И. Учет аренды в условиях стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21, вып. 8. – С. 452–465.

2. Добрынина А. А. Учет (оценка) финансовой аренды по справедливой стоимости // *Global and Regional Research*. – 2021. – Т. 3, № 1. – С. 17–20.
3. Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С. Аренда: проблемные аспекты учета и формирования отчетной информации // *Учет. Анализ. Аудит*. – 2020. – Т. 7, № 2. – С. 30–39.
4. Курамшина А. В., Никитина Н. Н. Специфика и проблемы совершенствования учета аренды // *Инновации и инвестиции*. – 2019. – № 10. – С. 189–193.
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.07.2016 г. № 111н) / СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/408b6d5cd510b8f39daa8088644369d0e6c85653 (дата обр. 13.09.2024).
6. Начоса Е. И. Особенности бухгалтерского учета неоперационной (финансовой) аренды у арендатора, в связи с переходом на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // *Global and Regional Research*. – 2023. – Т. 5, № 1. – С. 35–42.
7. Об установлении единого срока по всем договорам аренды в целях применения ФСБУ 25/2018. – URL: <https://www.mosnalogi.ru/consultation/obshchiy-audit/ob-ustanovlenii-edinogo-sroka-po-vsem-dogovoram-arendy-v-tselyakh-primeneniya-fsbu-25-2018.html> (дата обр. 12.09.2024).
8. Определение Верховного суда РФ от 19.03.2019 г. № 310-ЭС19-2506. – URL: <https://gkrfkod.ru/pract/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-19032019-n-310-es19-2506-po-delu-n-a23-68822017> (дата обр. 08.09.2024).
9. Пахомова А. И., Новиков А. И. Арендные отношения в сфере жилой недвижимости: современный аспект // *Известия Байкальского государственного университета*. – 2019. – Т. 29, № 3. – С. 499–506.
10. Пашенко Т. В. Учет аренды у арендатора: новые правила и вопросы // *Экономика и бизнес: теория и практика*. – 2021. – 12–2 (82). – С. 195–199.
11. Письмо Минфина России от 04.10.2021 г. № 07-01-09/80036 «О расчете срока аренды для целей бухгалтерского учета» / СПС «КонсультантПлюс». – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=207441&ysclid=m0z67mx97y515350616#9Rek90UrPgjWVWN4> (дата обр. 12.09.2024).
12. Плотников В. С., Плотникова О. В. ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный анализ основных положений // *Учет. Анализ. Аудит*. – 2019. – 6 (6). – С. 42–51.
13. Попова Ю. А. Аспекты формирования учетной политики в отношении операций аренды // *Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки*. – 2024. – № 2. – С. 141–144.
14. Попова Ю. А. Проблемы первоначальной и последующей оценки активов в форме права пользования // *Экономика строительства*. – 2024. – № 2. – С. 185–186.
15. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 11.12.2018 г. по делу № А33-26532/2017. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/bYtV6S1Hingx/?ysclid=m0z9tm6g85762245650> (дата обр. 08.09.2024).
16. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 26.04.2022 г. по делу № А19-13364/2021. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/RtAM2j03SqD/?ysclid=m0z7evmouf427595661> (дата обр. 08.09.2024).
17. Приказ Минфина России от 04.10.2023 г. № 157н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность»» / СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_472684/552e4f85ef02bf4fd75d2ee6d478849e354d4dc9 (дата обр. 13.09.2024).
18. Приказ Минфина России от 16.10.2018 г. № 208н (ред. от 29.06.2022) «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»» / СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/715e3bc3ce15aeb950016a863db274e861a8bf31 (дата обр. 03.09.2024).
19. Приложение к письму Минфина России от 26.12.2023 № 07-04-09/126152 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2023 год» / СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_466071/?ysclid=m0z6223i58418722849 (дата обр. 13.09.2024).
20. Соколова Е. Н., Якушев И. Л. Практический опыт применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» в Российской Федерации // *Экономический вектор*. – 2022. – 4 (31). – С. 78–85.
21. СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164 (дата обр. 12.09.2024).
22. Узянова Л. С. Проблемы признания бессрочных договоров операционной аренды в бухгалтерском учете // *Global and Regional Research*. – 2023. – Т. 5, № 4. – С. 79–86.