

УДК 657.01

**Узянова Лидия Сергеевна***магистрант,**кафедра бухгалтерского учета и налогообложения,**Байкальский государственный университет,**г. Иркутск, Российская Федерация,**e-mail: lidiauzyanova@yandex.ru*

ПРОБЛЕМА ПРИЗНАНИЯ БЕССРОЧНЫХ ДОГОВОРОВ ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Аннотация. В статье рассматривается понятие и сущность операционной аренды с позиции норм международных стандартов финансовой отчетности и российских стандартов бухгалтерского учета. Описывается порядок отражения объектов операционной аренды в бухгалтерском учете арендатора по ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Затрагивается проблема определения ожидаемого срока аренды по бессрочным договорам аренды, изучаются авторские точки зрения на возникший вопрос, а также предлагаются собственные подходы для решения данной проблемы.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, бессрочный договор аренды, право пользования активом, обязательство по договору аренды, операционная аренда, МСФО (IFRS) 16 «Аренда», ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».

Lidiya S. Uzyanova*Master's Degree Student,**Department of Accounting and Taxation,**Baikal State University,**Irkutsk, Russian Federation,**e-mail: lidiauzyanova@yandex.ru*

THE PROBLEM OF RECOGNIZING PERPETUAL OPERATING LEASE AGREEMENTS IN ACCOUNTING

Abstract. The article discusses the concept and essence of operating leases from the perspective of the norms of international financial reporting standards and Russian accounting standards. The procedure for reflecting operating lease objects in the lessee's accounting according to FAS 25/2018 «Lease Accounting» is described. The problem of determining the expected lease term under indefinite lease agreements is touched upon, the authors' points of view on the issue are studied, and their own approaches to solving this problem are proposed.

Keywords: accounting, perpetual lease agreement, right-of-use asset, measurement of the lease liability, operating lease, IFRS 16 «Leases», FAS 25/2018 «Lease Accounting».

До вступления в силу ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (далее – ФСБУ 25/2018) арендатор учитывал арендованный объект основных средств на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» в соответствии с Планом счетов. При данном подходе имущество отражалось на забалансовом счете по номинальной стоимости, а арендные платежи относились на прочие расходы у арендатора. Такой порядок учета привел к искажению реальной картины, занизив суммы дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерской (финансовой) отчетности арендаторов и арендодателей, а также скрыв от пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности факт наличия принятого и сданного имущества в аренду у обеих сторон сделки. Стоит отметить, что данная проблема существовала не только в российском бухгалтерском законодательстве, но и за рубежом. Так, Мариан Сакарин в своих трудах представила статистику, согласно которой при забалансовом методе учета обязательства в финансовой отчетности арендаторов были занижены на общую сумму 3,3 триллиона долларов, что составило 85% от суммы всех обязательств [1]. Профессиональное сообщество назвало данный факт «забалансовым финансированием». В связи с этим первым был пересмотрен международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 17 «Аренда» – ему на замену пришел новый стандарт МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (далее – МСФО (IFRS) 16).

ФСБУ 25/2018, как и МСФО (IFRS) 16, призван вывести арендные операции на баланс, кардинально изменив подходы к учету соответствующего имущества. Так, по новым правилам арендатор обязан отразить арендованное имущество у себя на балансе, признав актив в форме права пользования и обязательство по аренде. Особенности нового подхода к учету представлены в табл. 1.

Таблица 1

Особенности ведения бухгалтерского учета аренды после вступления
в силу ФСБУ 25/2018

Критерии сравнения	До введения ФСБУ 25/2018	После введения ФСБУ 25/2018
Учет арендованного актива	Принятое имущество в аренду отражается на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства»	Принятое имущество в аренду отражается на балансовом счете 01 «Арендованные основные средства», субсчет «ППА»
Стоимость, по которой отражаются актив и обязательство	Актив отражается по номинальной стоимости	ППА и обязательство отражаются по приведенной стоимости
Учет обязательства по аренде	Обязательство по аренде не формируется	Обязательство по аренде формируется в обязательном порядке
Учет расходов по аренде	Расходы по аренде отражаются в составе прочих расходов арендатора	Расходы по аренде отражаются в составе прочих расходов арендатора, а также уменьшают величину обязательства по аренде

Из таблицы видно, что новый порядок учета требует отражать в бухгалтерском учете арендатора право пользования активом (далее – ППА) и обязательство по аренде по приведенной (дисконтированной) стоимости.

Согласно п. 15 ФСБУ 25/2018 и п. 26 МСФО (IFRS) 16 приведенной стоимостью считается дисконтированная величина арендных платежей за весь срок аренды [2; 3]. Стоимость называется приведенной, поскольку подразумевает под собой приведение к текущей покупательной стоимости тех денег, которые арендодатель должен получить от арендатора за весь срок аренды.

Таким образом, приведенная стоимость права пользования активом и обязательства, подлежащая отражению в балансе, включает в себя три составляющих: платеж, ставка дисконтирования и срок аренды.

Если говорить о составе арендных платежей и порядке определения ставки дисконтирования, то здесь все достаточно просто – сущность данных элементов раскрыта в ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16. С определением срока аренды дела обстоят иначе.

Согласно п. 1 ФСБУ 25/2018 и п. 9 МСФО (IFRS) 16 договор признается для целей бухгалтерского учета тогда, когда актив по договору аренды передается арендатору на определенный срок [2; 3].

С одной стороны, данное положение достаточно логичное, поскольку арендодатель должен понимать на какой срок он отдает свое имущество. С другой стороны, на практике это положение работает не всегда.

Данному утверждению противоречит факт заключения договоров аренды на срок менее одного года с автоматической пролонгацией неограниченное количество раз. Такие сделки в народе называют «национальной особенностью» российского законодательства – все ради того, чтобы не подвергать договор аренды государственной регистрации.

Если заключение договора на неограниченный срок не противоречит требованиям гражданского законодательства, то для бухгалтерского учета в свете нового ФСБУ 25/2018 эти нормы носят неопределенный и противоречивый характер.

Чаще всего на практике анализировать договор аренды для расчета права пользования активом и обязательства по аренде приходится бухгалтеру. В случае, если договор срочный, рассчитать приведенную стоимость актива и обязательства по аренде достаточно просто – срок указывается в самом договоре. В иной ситуации у бухгалтера возникнет вопрос: как определить срок аренды по бессрочному договору?

Как было указано выше, на практике срок аренды может быть установлен любой, особенно если по договору имеется опция пролонгации. Право арендатора продлевать договор может быть указано в различных формулировках. Рассмотрим примеры возможных формулировок на рис. 1.



Рис. 2. Примеры формулировок о наличии опции пролонгации в договоре аренды

Рассмотрим порядок определения срока аренды при различных опциях пролонгации для целей формирования величины ППА и обязательства по аренде.

Первая формулировка может выглядеть как «Срок аренды устанавливается с 01.01.2023 по 30.11.2023. Дальнейшая пролонгация осуществляется посредством заключения дополнительного соглашения». В соответствии с п. 9 ФСБУ 25/2018: «Срок аренды для целей бухгалтерского учета рассчитывается исходя из сроков и условий, установленных договором аренды» [2]. Из этого следует, что договор с подобной формулировкой первоначально необходимо признать, как краткосрочный и не рассчитывать по нему ППА и обязательство. При дальнейшей пролонгации договора посредством заключения дополнительного соглашения необходимо изучить положения нового документа. Если дополнительное соглашение так же заключено на срок менее года, договор необходимо продолжать признавать, как краткосрочный. В ином случае – необходимо рассчитать величину ППА и обязательств в соответствии с условиями нового дополнительного соглашения.

Вторая формулировка может выглядеть следующим образом «Срок аренды устанавливается 11 мес. с пролонгацией не более трех раз». В данном случае срок аренды рассчитывается как первоначальный срок аренды плюс пролонгация три раза: $11 \text{ мес.} + 11 \text{ мес.} \cdot 3 \text{ раза} = 44 \text{ мес.}$

Самая сложная формулировка для бухгалтера выглядит как «Срок аренды устанавливается 11 мес. с пролонгацией неограниченное количество раз». Сложность заключается в том, что ФСБУ 25/2018 не дает четких инструкций по учету бессрочных договоров, а только указывает на то, что бухгалтер должен анализировать сроки и условия, указанные в самом договоре аренды и корректировать их при изменении первоначальных оценок.

Исходя из требований ФСБУ 25/2018 можно сделать вывод о том, что бессрочные договоры аренды можно не учитывать на балансе, формируя по ним ППА и обязательства. С одной стороны, это упрощает работу бухгалтера, ведь в данном случае аренду можно учитывать «по-старому», т. е. на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» с равномерным или иным систематическим признанием арендных платежей в расходах организации. С другой

стороны, решение не формировать ППА и обязательства по не краткосрочным и не малоценным договорам может привести к замечаниям со стороны аудиторов, поскольку происходит нарушение принципа приоритета содержания над формой.

В научном сообществе данная проблема так же остается нерешенной и является предметом для дискуссий. Авторы предлагают следующие подходы к учету бессрочных договоров аренды:

- аренду можно учитывать, как краткосрочную вне зависимости от того, каков окажется ее реальный срок на самом деле [4; 5].
- необходимо сформировать профессиональное суждение о сроке действия договора, ориентируясь на предполагаемый срок аренды. [6; 7].

Поскольку проблема не решена ни на уровне законодательства, ни в научном сообществе, организация должна использовать нормы международных стандартов финансовой отчетности для решения возникшего вопроса, поэтому в данном случае необходимо искать ответ в стандарте МСФО (IFRS) 16.

МСФО (IFRS) 16 выделяет три элемента общего срока аренды, которые представлены на рис. 2.

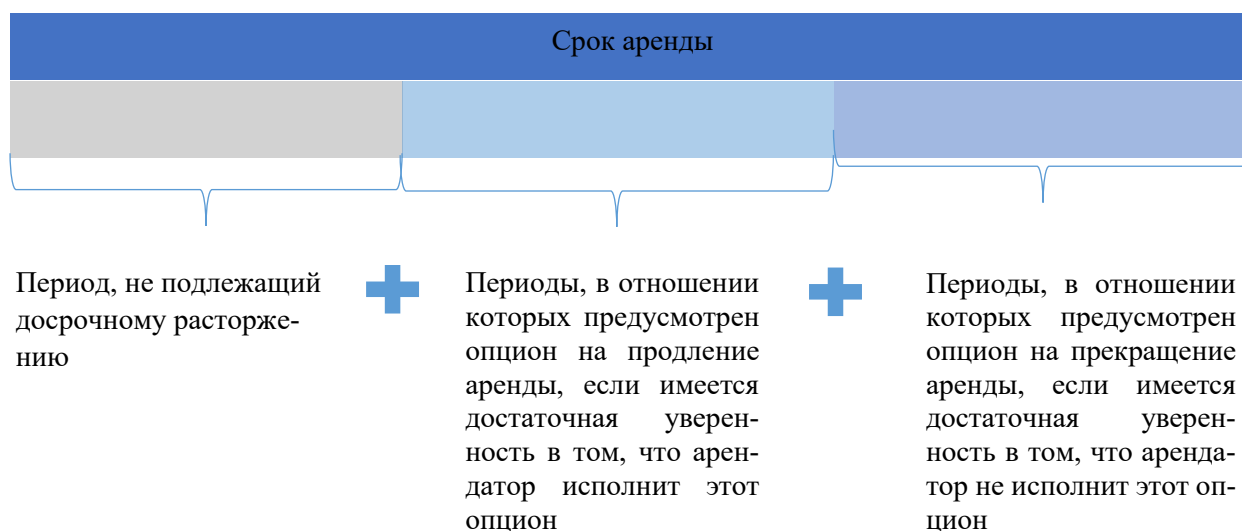


Рис. 2. Элементы срока аренды

Здесь необходимо обратить внимание на то, что МСФО (IFRS) 16 обязывает арендатора учитывать все возможные факты и обстоятельства, влияющие на решение о продлении или расторжении договора аренды. Так, допустим, на практике распространено заключение договоров аренды офисов на 11 мес. с пролонгацией неограниченное количество раз. Согласно подходам в МСФО, Бизнес должен оценить экономический стимул на продление договора аренды и установить примерный срок аренды соответствующего имущества.

На мой взгляд, бухгалтер должен признавать ППА и обязательство по бессрочному договору аренды, ориентируясь на требования МСФО (IFRS) 16. Для этого предлагается несколько вариантов решения задачи:

– для организаций с малым объемом заключаемых договоров аренды рекомендуется бухгалтеру составлять бухгалтерскую справку о предполагаемом сроке аренды на основании информации, полученной от лица, ответственного за заключение, продление и расторжение договоров аренды;

– для организаций с большим объемом заключаемых договоров предлагается определять ожидаемый срок аренды по каждой группе основных средств, исходя из минимального срока полезного использования имущества согласно Постановлению Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» [8].

Например, организация арендует легковое транспортное средство. Согласно классификатора данный объект основных средств относится к третьей амортизационной группе со сроком полезного использования от 3 до 5 лет. Минимальный срок полезного использования составляет 3 года, следовательно, при первоначальном признании ППА и обязательства рассчитываются на 3 года. В случае пролонгации договора – срок ППА и обязательств увеличивается еще на 3 года. Другие примеры приведены в табл. 2.

Таблица 2

Пример определения ожидаемого срока аренды для расчета ППА
и обязательств

Группа ОС	Объект аренды	Амортизационная группа и СПИ	Ожидаемый срок аренды
Здания и сооружения	Здания (кроме жилых)	Четвертая группа (СПИ от 5 до 7 лет); Пятая группа (СПИ от 7 до 10 лет); Седьмая группа (СПИ от 15 до 20 лет); Восьмая группа (СПИ от 20 до 25 лет); Девятая группа (СПИ от 25 до 30 лет); Десятая группа (СПИ свыше 30 лет);	5 лет
Машины и оборудование	Сооружения связи; Линии электропередачи воздушные	Четвертая группа (СПИ от 5 до 7 лет); Шестая группа (СПИ от 10 до 15 лет);	5 лет
Транспортные средства	Автомобили легковые; Автобусы прочие	Третья группа (СПИ от 3 до 5 лет)	3 года

Окончание табл. 2

Группа ОС	Объект аренды	Амортизационная группа и СПИ	Ожидаемый срок аренды
Земельные участки	Срок ППА по земельным участкам определять исходя из того, что планируется на них размещать. Например, арендуется земельный участок под автостоянку. Приравниваем срок аренды автостоянки к сроку аренды транспортного средства.	Аналогично СПИ легковых автомобилей	3 года

Источник: [8].

– признавать все договоры аренды примерно на 5 лет, но не более срока полезного использования объекта основных средств. Полагаю, что 5 лет – это оптимальный срок для расчета ППА и обязательств, поскольку на практике часто приходится пролонгировать договоры, изначально признанные на 2 или 3 года. Если же признавать ППА и обязательства больше чем на 5 лет, например, на 8 или 10 лет, то это может привести к отражению большого эффекта на прибыль в отчетности организации.

Таким образом, наиболее корректно определить срок аренды для расчета ППА и обязательств достаточно сложно, особенно для таких основных средств как здания, сооружения, машины и оборудование – предполагается, что такие объекты будут арендованы на срок 5 или более лет. На мой взгляд, признавать такие объекты на большой срок нецелесообразно – особенностью бессрочного договора аренды является возможность любой из сторон прекратить его действие в любой момент. Так, признание, допустим, офиса в нежилом здании на 10 лет и фактическое прекращение договора аренды через 3-5 лет приведет к необоснованному завышению активов и обязательств в балансе организации, а также окажет существенный эффект на статьи отчета о финансовых результатах, поскольку разница между досрочно списанными активом и обязательством должна быть отнесена на доходы или расходы в составе прибыли (убытка).

Список использованной литературы

1. Săcărin M. IFRS 16 «Leases» – consequences on the financial statements and financial indicators / M. Săcărin // Audit Financiar. – 2017. – № 1 (145). – P. 114–122.
2. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды» (ФСБУ 25/2018) : Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н : (ред. от 29.06.2022) // СПС «КонсультантПлюс».
3. Международный стандарт финансовой отчетности «Аренда» (IFRS 16) : Приказ Минфина РФ от 11.06.2016 № 111н : (ред. от 20.08.2021) // СПС «КонсультантПлюс».
4. Анищенко А. В. Аренда для аптеки / А. В. Анищенко // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2020. – № 8. – С. 29–38.

5. Лисовская И. А. Сложные вопросы применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» / И. А. Лисовская, Н. Г. Трапезникова // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 11. – С. 1208–1222.

6. Елина Л. А. Арендный ФСБУ 25/2018: начинаем разбираться / Л. А. Елина // Главная книга. – 2022. – № 4. – С. 12–17.

7. Герасимова Н. В. Учет у оператора связи-арендатора земельных участков и автомобилей / Н. В. Герасимова // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2022. – № 3. – С. 31–38.

8. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы : Постановление Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 // СПС «КонсультантПлюс».