

Влияние применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» на финансовые показатели арендатора

Impact of the Application of FAS 25/2018 «Accounting for Leases» on the Financial Performance of the Lessee

УДК 657.3

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-5-33-44

Н.В. Неелова, канд. экон. наук, доцент, Высшая инженерно-экономическая школа, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого

e-mail: neelova_nv@spbstu.ru

Ю.Ю. Кочинев, д-р экон. наук, профессор, Высшая инженерно-экономическая школа, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого

e-mail: kochinev@kafedrapik.ru

Л.А. Гузикова, д-р экон. наук, профессор, Высшая инженерно-экономическая школа, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого

e-mail: guzikova@mail.ru

N.V. Neelova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Graduate school of industrial economics, Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University

e-mail: neelova_nv@spbstu.ru

Yu.Yu. Kochinev, Doctor of Economic Sciences, Professor, Graduate school of industrial economics, Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University

e-mail: kochinev@kafedrapik.ru

L.A. Guzikova, Doctor of Economic Sciences, Professor, Graduate school of industrial economics, Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University

e-mail: guzikova@mail.ru

Аннотация. Актуальность темы обусловлена переходом нефинансовых организаций в Российской Федерации с 2022 года к новому порядку учета договоров аренды согласно ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». В работе рассмотрены изменения в учете арендаторов, разные способы учета договоров аренды (основной порядок учета и упрощенные способы: без дисконтирования обязательства по аренде и без признания права пользования активом и обязательства), различия с налоговым учетом по налогу на прибыль. Выявлено влияние способов учета договоров аренды на бухгалтерскую отчетность и финансовые показатели арендатора. Проанализирована динамика расходов в течение срока аренды, ее зависимость от ставки дисконтирования и способов перехода на ФСБУ 25/2018.

Ключевые слова: учет аренды, арендатор, бухгалтерская отчетность, право пользования активом, обязательство по аренде, налог на прибыль, ФСБУ 25/2018.

Abstract. The relevance of the topic is due to the transition of non-financial organizations in the Russian Federation from 2022 to a new procedure for accounting for lease agreements in accordance with FAS 25/2018 «Accounting for leases». The paper considers changes in the accounting of lessees, different ways of accounting for lease agreements (the main accounting procedure and simplified methods: without discounting the lease liability and without recognizing the right-of-use asset and liability), differences with tax accounting for income tax. The influence on the financial statements of the lessee and financial ratios is revealed. The dynamics of expenses during the lease term, its dependence on the discount rate and methods of transition to FAS 25/2018 are analyzed.

Keywords: lease accounting, lessee, financial statements, right-of-use asset, lease liability, income tax, FAS 25/2018.

Развитие арендных отношений в России стало одним из направлений расширения структуры экономических форм собственности и отражением многообразия форм хозяйствования [1]. Растущая значимость арендных отношений и тенденции их развития проявляются в динамике отражаемого государственной

статистикой показателя арендной платы сданных и взятых в аренду основных средств (табл. 1). Отношение величины арендной платы к остаточной балансовой стоимости в 2021 году составило 0,2 для нежилых зданий, 0,1 — для сооружений, 0,5 — для машин и оборудования и 0,3 — для транспортных средств.

Таблица 1

Плата по договорам аренды основных средств (по данным gks.ru)

Вид актива	Сумма арендной платы, тыс. руб.		Темп прироста
	2017	2021	
Нежилые здания	620 048 771	439 662 505	0,71
Сооружения	15 537 199	43 525 031	2,80
Машины и оборудование	25 451 049	863 459 288	33,93
Транспортные средства	66 949 481	120 806 410	1,80

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2022 г. российские нефинансовые организации обязаны применять ФСБУ 25/2018 «**Бухгалтерский учет аренды**». Данный стандарт принципиально меняет существовавший до этого порядок учета аренды. Особенно значимые изменения происходят в бухгалтерском учете и отчетности арендаторов, в роли которых выступает большинство организаций. Это требует особого внимания бухгалтерского и аудиторского профессионального сообщества и определяет актуальность данной темы.

Рассмотрим существовавший до 2022 г. порядок учета. В зависимости от условий арендного договора различались аренда (нефинансовая) и финансовая аренда (лизинг) на основе определений, приведенных в главе 34 «Аренда» Гражданского кодекса РФ. Статья 606 определяет договор аренды следующим образом: «По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование». Предметом аренды являются непотребляемые вещи. Особый вид аренды — финансовая аренда — описан в статье 665: «По договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование».

В Российской Федерации нефинансовая аренда в основном представлена арендой

офисной, торговой и складской недвижимости. Наибольшую долю в лизинговом портфеле традиционно занимают транспорт (железнодорожный, грузовой, легковой, авиационный, водный), строительная и сельскохозяйственная техника [2].

Единственным специальным нормативным актом, затрагивавшим учет аренды, были «Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга», утвержденные приказом Минфина России от 17.02.97 № 15. Согласно Указаниям учет на балансе предмета лизинга определялся по соглашению сторон.

Таким образом, в противоречии с требованием приоритета экономического содержания перед правовой формой с целью бухгалтерского учета фактов деятельности (п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации») идентификация арендных отношений, классификация их на нефинансовую и финансовую аренду, порядок учета финансовой аренды были основаны именно на правовой форме, заданной законодательством и договором.

На эту же правовую форму опирался и порядок налогообложения арендных отношений в части налогов на имущество и на прибыль. До внедрения нового ФСБУ налог на имущество уплачивала сторона, учитывающая предмет аренды. При отражении лизингового имущества лизингополучателем его первоначальная стоимость представляла сумму предстоящих лизинговых платежей (без учета НДС), которые, кроме стоимости имущества, могли возмещать проценты за кредит на его приобретение, комиссионное вознаграждение, страховые платежи и иные затраты лизингодателя, предусмотренные договором. При этом стоимость лизингового имущества, учтенного на балансе лизингополучателя, оказывалась больше на 20-50 %, чем при его учете лизингодателем, что увеличивало сумму налога на имущество по среднегодовой стоимости. Учет имущества у лизингополучателя был целесообразен при наличии у него льгот по данному налогу или при необходимости показать рост активов.

Для налога на прибыль предмет лизинга, находящийся на балансе лизингополучателя, включался в состав амортизируемого имущества в сумме документально подтвержденных



расходов лизингодателя, связанных с приобретением предмета лизинга, что вызывало различие его балансовой и налоговой стоимости у лизингополучателя. В расходы относились амортизация и лизинговые платежи (без учета выкупной стоимости) за вычетом амортизации.

В результате наиболее распространенная в Российской Федерации практика учета нефинансовой и финансовой аренды почти не различались: предмет аренды оставался в учете арендодателя; арендатор признавал только расходы по аренде методом начислений согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» и произведенные платежи, а информацию о предмете аренды раскрывал на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

ФСБУ 25/2018, разработанный на основе МСФО (IFRS) 16 «Аренда», теперь действительно базируется на приоритете экономического содержания перед правовой формой фактов хозяйственной деятельности:

1) ФСБУ 25/2018 предусматривает выявление арендных отношений (объектов учета аренды) в любых договорах, как отношений между арендодателем и арендатором (или иными лицами) по предоставлению арендатору идентифицированного предмета аренды на определенный срок, при которых арендатор имеет право на определение способа использования и получение экономических выгод от использования предмета аренды в течение срока аренды (пп. 2, 5 ФСБУ 25/2018);

2) классификация видов аренды происходит также не на основе определения договора лизинга, приведенного в ст. 665 ГК РФ, а в результате анализа экономического содержания договора. Арендодатель классифицирует объекты учета аренды как финансовую аренду, если к арендатору переходят экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, или как операционную аренду, если экономические выгоды и риски остаются у арендодателя (пп. 25-26 ФСБУ 25/2018);

3) порядок учета финансовой аренды не зависит от указанного в договоре лизинга способа отражения предмета аренды: на балансе арендатора или арендодателя (п. 2 ФСБУ 25/2018).

Теперь учет аренды у сторон договора перестал быть симметричным: арендатор, неза-

висимо от классификации аренды арендодателем, признает право пользования активом и обязательство по аренде. Кажущееся противоречие в случае операционной аренды при учете одного объекта двумя сторонами (в виде основного средства и права пользования им) разрешено уточнением определения актива в редакции «Концептуальных основ представления финансовых отчетов» 2018 г.: «Актив — существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий. Экономический ресурс — право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод» (пп. 4.3, 4.4). Таким образом, активами являются не физические объекты, а права на них. Арендодатель учитывает актив в виде права собственности на объект основных средств, а арендатор — в виде права пользования тем же объектом. Стоимость этих активов различна, так как разный объем прав позволяет извлечь разный объем экономических выгод, а активы не должны оцениваться выше стоимости экономических выгод, заложенных в них. В российском законодательстве и документах в области регулирования бухгалтерского учета, несмотря на широкое использование понятия «актив», не содержится его определения. Следовательно, согласно п. 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», в таком случае необходимо применять соответствующее определение из МСФО.

ФСБУ 25/2018 допускает 3 способа учета аренды арендатором (рис. 1).

Изменения в порядке бухгалтерского учета аренды повлекли и некоторые изменения в налогообложении договоров аренды. С 1 января 2022 г. плательщиком налога на имущество является собственник предмета аренды — арендодатель (ст. 378 НК РФ). В случае финансовой аренды для исчисления налоговой базы как среднегодовой стоимости имущества его остаточной стоимостью считается чистая стоимость инвестиции в аренду за вычетом полученных арендных платежей. Некоторые авторы полагают, что это вызывает переход от налогообложения вещи к налогообложению имущественных прав и приводит к деформации объекта налогообложения [3].

Правила налогового учета по налогу на прибыль для договоров, заключенных до 1 января

Договор аренды: — без перехода права собственности; — без возможности выкупа; — не предполагается сдача предмета в субаренду (п. 12 ФСБУ 25/2018).			При невыполнении указанных условий	
Срок аренды не более 12 месяцев или	Рыночная стоимость нового предмета аренды не более 300 тыс. руб. или	Арендатор применяет упрощенные способы учета		
Можно не признавать право пользования активом (далее — ППА) и обязательство по аренде, расходы признавать равномерно в течение срока аренды, независимо от графика платежей (п. 11 ФСБУ 25/2018)			Арендатор применяет упрощенные способы учета	Арендатор не применяет упрощенные способы учета
			Можно признавать обязательство по аренде без дисконтирования предстоящих арендных платежей, право пользования активом — без затрат арендатора и оценочного обязательства по демонтажу (пп. 10, 13, 14 ФСБУ 25/2018)	Нужно признавать обязательство по аренде по дисконтированной стоимости предстоящих арендных платежей, право пользования активом по суммарной величине первоначальной оценки обязательства, произведенных платежей, затрат арендатора и оценочного обязательства по демонтажу (пп. 10, 13, 14 ФСБУ 25/2018)
Упрощенный порядок учета (без признания ППА и обязательства)			Упрощенный порядок учета (без дисконтирования обязательства)	Основной порядок учета

Рис. 1. Способы учета аренды у арендатора

2022 г., остаются прежними в редакции главы 25 НК РФ, действующей до 1 января 2022 г., и зависят от того, какая сторона по договору является балансодержателем предмета аренды.

По договорам аренды, заключенным с 1 января 2022 г., для целей налогообложения прибыли арендатор включает арендные платежи за вычетом выкупной стоимости в прочие расходы, связанные с производством и реализацией (подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ). По методу начислений датой осуществления расходов по арендным платежам является «дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода» (подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). Организации со средней квартальной выручкой за предыдущие 4 квартала, не превышающей 1 млн. руб., могут применять кассовый метод налогового учета, при котором расходы при-

знаются после их фактической оплаты (ст. 273 НК РФ).

С точки зрения правовой формы договор аренды с правом выкупа является смешанным договором, содержащим элементы договоров аренды и купли-продажи (п. 3 ст. 421 ГК РФ). Когда происходит переход права собственности на предмет аренды, выкупные суммы формируют первоначальную стоимость амортизируемого имущества в налоговом учете арендатора (п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257, п. 9 ст. 258 НК РФ) или списываются на расходы, если они меньше лимита стоимости амортизируемого имущества (100 тыс. руб.). ФСБУ 25/2018, исходя из приоритета экономического содержания, право выкупа, продления или сокращения срока арендного договора рассматривает как условия арендных отношений, и платежи, связанные с осуществлением этих прав, входят в состав арендных платежей (п. 7 ФСБУ 25/2018).

Очевидно, что с введением нового ФСБУ 25/2018 различия в правилах бухгалтерского



и налогового учета аренды у арендатора значительно увеличились (табл. 2), что вызывает появление временных разниц и отложенных налогов в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

Расхождений в бухгалтерском и налоговом учете не будет в очень редких случаях. Например, при отсутствии в договоре аренды права выкупа и платежей, внесенных до или в дату представления предмета аренды, при одинаковом размере арендных платежей в течение срока аренды налоговый учет методом начислений совпадет с упрощенным бухгалтерским учетом без признания ППА. При этих же условиях аренды и налогового учета, а также упрощенном учете без дисконтирования обязательства возникающие отложенные налоговые активы и обязательства, доходы и расходы по отложенным налогам будут целиком взаимозачитываться.

Приоритет экономического содержания ФСБУ 25/2018 перед правовой формой фактов хозяйственной деятельности кроме отмеченного выше увеличения различий в правилах бухгалтерского и налогового учета аренды в некоторых случаях является причиной коллизий с положениями некоторых нормативных актов, регулирующих вопросы контроля расходов арендатора финансирующим органом.

Так, в Санкт-Петербурге медицинские организации, оказывающие услуги по обязательному медицинскому страхованию (ОМС), получают возмещение своих расходов в соответствии с тарифами, установленными Генеральным тарифным соглашением между Комитетом по здравоохранению Санкт-Петербурга, Территориальным фондом ОМС, страховыми медицинскими организациями.

Согласно п. 3.8 указанного Генерального тарифного соглашения структура тарифа на оплату медицинской помощи в рамках Территориальной программы ОМС содержит закрытый перечень расходов (в том числе расходы на арендную плату за пользование имуществом), не включающий учитываемые на счете 91-2 прочие расходы по увеличению обязательства по аренде на величину процентов. Вследствие этого медицинские организации, оказывающие услуги по ОМС, при основном порядке учета аренды медицинского оборудования лишены возможности в полной

мере получить возмещение расходов по арендной плате и могут компенсировать только амортизацию ППА.

Далее рассмотрим, каким образом применение основного порядка учета аренды затронет статьи отчетности арендатора, представленные в табл. 3 [4].

Рассмотрим подробнее динамику показателей при основном порядке учета аренды на условном примере: срок аренды 10 лет, платежи по 100 тыс. руб. в конце каждого года, ставка дисконтирования 10%, возврат предмета аренды в конце срока аренды (рис. 2 и 3).

Так как проценты начисляются по методу эффективной процентной ставки (путем умножения остатка обязательства на начало периода на процентную ставку) (п. 19 ФСБУ 25/2018), их величина с течением времени по мере погашения обязательства уменьшается. К праву пользования активом применяется та же учетная политика, что и для сходных по характеру использования основных средств (п. 10 ФСБУ 25/2018), т.е. он амортизируется методом, отражающим график получения экономических выгод, как правило, равномерно. В итоге сумма процентных и амортизационных расходов в первой половине срока аренды превышает расходы в размере арендных платежей, которые отражались бы по прежнему порядку бухгалтерского учета (и продолжают отражаться в налоговом учете), что уменьшает прибыль организации. За счет такой динамики процентных расходов величина обязательства по аренде уменьшается медленнее, чем равномерно списываемая стоимость права пользования активом, и в течение всего срока аренды, кроме даты его начала и окончания, превышает стоимость актива. В первой половине срока аренды разница между ними (чистое обязательство) растет, а во второй — уменьшается. Признание ППА и обязательства по аренде увеличивает валюту баланса, но снижает показатель чистых активов (капитала).

Для дисконтирования арендатор должен применять ставку, «при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидации стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости предмета аренды» (п. 15 ФСБУ 25/2018). Если ее невозможно определить, используется ставка за-

Различия бухгалтерского и налогового учета аренды у арендатора

Объекты учета	Налоговый учет			Бухгалтерский учет		Упрощенный порядок учета (без признания ППА и обязательства)
	Метод начислений	Кассовый метод	Основной порядок учета	Упрощенный порядок учета (без дисконтирования обязательства)		
Право пользования активом	—	—	Первоначальная оценка ППА: сумма первоначальной оценки обязательства, произведенных арендных платежей, затрат в связи с поступлением предмета аренды и оценочного обязательства по демонтажу	Первоначальная оценка ППА: номинальная стоимость произведенных и предстоящих арендных платежей	—	
Обязательство по аренде	—	—	Первоначальная оценка: дисконтированная стоимость предстоящих арендных платежей	Первоначальная оценка: номинальная стоимость предстоящих арендных платежей	—	
Оценочное обязательство по демонтажу	—	—	Первоначальная оценка: дисконтированная стоимость предстоящих затрат по демонтажу	—	—	
Дебиторская (кредиторская) задолженность по аренде	При несовпадении начисленных расходов и фактических платежей	—	—	—	При несовпадении начисленных расходов и фактических платежей	
Расходы	Арендные платежи за вычетом выкупных сумм — равномерно по периодам платежей исходя из графика платежей (письмо Минфина России от 27.08.2019 № 03-03-06/1/65731), затраты по поступлению и демонтажу — осуществления	Арендные платежи за вычетом выкупных сумм и затраты — в момент оплаты	Амортизация ППА, процентные расходы по обязательству по аренде и оценочному обязательству	Амортизация ППА, затраты по поступлению и демонтажу — осуществления	Арендные платежи — равномерно в течение срока аренды, затраты по поступлению и демонтажу — в момент осуществления	



Таблица 3

Влияние учета аренды на бухгалтерскую отчетность арендатора

Статьи отчетности	Прежний порядок учета	ФСБУ 25/2018 (основной порядок учета)
<i>Бухгалтерский баланс</i>		
Внеоборотные активы:		
Основные средства (стр. 1150)	—	Право пользования активом
Отложенные налоговые активы (стр. 1180)	—	Отложенные налоговые активы
Долгосрочные обязательства:		
Оценочные обязательства (стр. 1430)	—	Обязательство по демонтажу актива
Прочие обязательства (стр. 1450)	—	Долгосрочная часть обязательства по аренде
Краткосрочные обязательства:		
Кредиторская задолженность (стр. 1520)	—	Текущая часть обязательства по аренде
<i>Отчет о финансовых результатах</i>		
Себестоимость продаж (коммерческие расходы, управленческие расходы) (стр. 2120, 2210, 2220)	Расходы по арендным платежам	Амортизация права пользования активом
Проценты к уплате (стр. 2330)	—	Процентные расходы по обязательству по аренде и обязательству по демонтажу
Отложенный налог на прибыль (стр. 2412)	—	Доходы (расходы) по отложенному налогу на прибыль
<i>Отчет о движении денежных средств</i>		
Денежные потоки от текущих операций:	—	
Процентов по долговым обязательствам (стр. 4123)		Уплата процентных расходов по обязательству по аренде
Прочие платежи (стр. 4129)	Арендные платежи	—
Денежные потоки от финансовых операций:	—	
Прочие платежи (стр. 4329)		Выплата в погашение основного долга по аренде

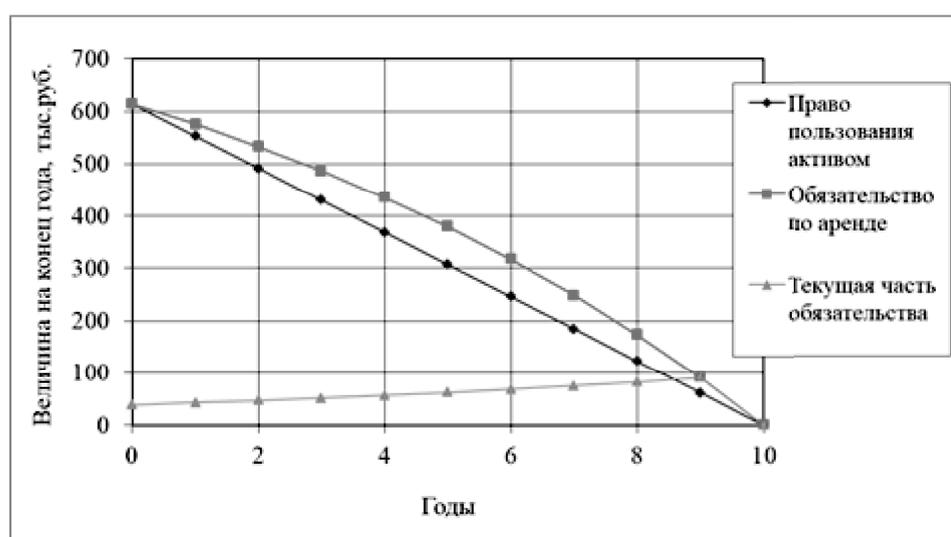


Рис. 2. Динамика статей баланса арендатора в течение срока аренды

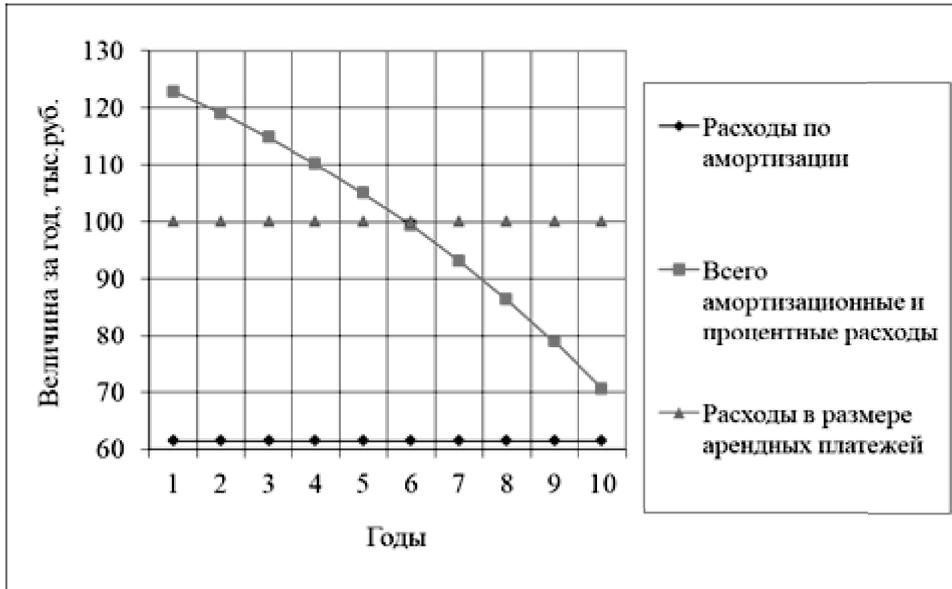


Рис. 3. Динамика статей отчета о финансовых результатах в течение срока аренды

имствований арендатора на сопоставимый срок. Выбор величины ставки дисконтирования также влияет на динамику рассматриваемых показателей (рис. 4).

Увеличение ставки дисконтирования снижает первоначальную стоимость ППА и обязательства по аренде, но величина процентных расходов по обязательству из-за высокой ставки возрастает больше, чем снижается сумма амортизации ППА, приводя к росту суммарных расходов. Чем выше ставка дис-

контирования, тем больше разница в середине срока аренды между обязательством и ППА и выше суммарные амортизационные и процентные расходы в начале аренды и ниже — в конце. При этом во всех случаях в течение срока аренды в расходы будет включена одинаковая величина, равная сумме всех арендных платежей.

Применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» помогает частично компенсировать влияние учета

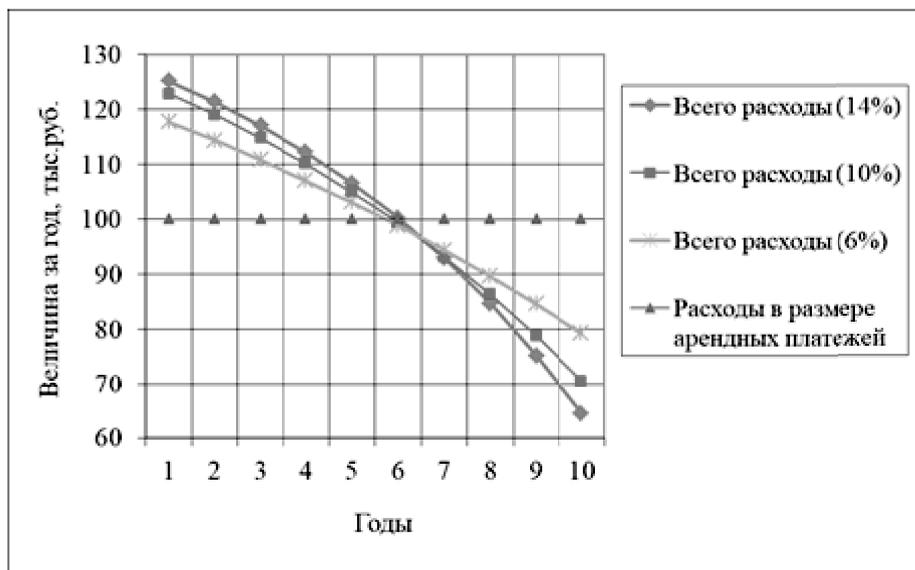


Рис. 4. Зависимость суммарных амортизационных и процентных расходов в течение срока аренды от ставки дисконтирования



аренды на прибыль и капитал отражением отложенного налогового актива, который сначала увеличивается с признанием доходов по отложенному налогу, а затем уменьшается с признанием расходов. Отражение отложенного налога в отчете о финансовых результатах (ОФР) позволяет сохранять без изменений эффективную ставку налога на прибыль, определяемую делением расходов по текущему и отложенному налогу (строка 2410 ОФР) на бухгалтерскую прибыль (строка 2300 ОФР) (п. 86 МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»). При этом налоговое бремя, как отношение текущего налога на прибыль (строка 2411 ОФР) к бухгалтерской прибыли, будет выше прежнего в начале аренды и снизится к ее окончанию.

Увеличение внеоборотных активов «утяжеляет» структуру баланса, снижает коэффициент мобильности имущества, показатели деловой активности (рентабельности, фондоотдачи и оборачиваемости) и финансовой устойчивости (индекс постоянного актива, коэффициент маневренности капитала). Рост долгосрочных обязательств увеличивает долговую нагрузку, значение финансового рычага и ухудшает показатели финансовой устойчивости (коэффициент автономии) [5, 6]. Краткосрочная часть обязательства по аренде возрастает каждый год и снижает коэффициенты ликвидности.

Замена расходов по арендным платежам на амортизационные и процентные расходы изменяет структуру расходов и прибыли: уменьшаются операционные расходы, растет прибыль от продаж и EBIT (earnings before interest and taxes) (на разницу между величиной платежа по аренде и амортизации ППА), EBITDA (earnings before interest, taxes, depreciation and amortization) (на величину арендного платежа) и проценты к уплате (на величину процентных расходов). EBITDAR (earnings before interest, taxes, depreciation, amortization, and restructuring or rent costs) остается без изменений. В результате повышается рентабельность продаж, но ухудшаются коэффициенты отношения долга к EBITDA, покрытия процентов (EBITDA к процентным расходам) и рентабельности задействованного капитала ROCE (return on capital employed) (EBIT к собственному капиталу и долгосрочным

обязательствам) [7, 8]. В первые годы аренды снижается чистая прибыль, все показатели рентабельности по чистой прибыли, базовая и разведенная прибыль на акцию.

Арендный платеж включает две части: процентные расходы, начисленные с момента предыдущего платежа, и погашение основного долга по арендному обязательству. Согласно п. 13 ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» эти части должны отдельно классифицироваться и отражаться в отчете в составе текущих и финансовых платежей соответственно (приложение к письму Минфина России от 23.12.2022 № 07-04-09/126779 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 год»). Сальдо денежных потоков от текущих операций увеличивается, а от финансовых операций уменьшается на величину погашения основного долга в арендном платеже, которая растет со временем. Увеличение чистого денежного потока от текущих операций положительно характеризует деятельность предприятия, повышает показатели покрытия и достаточности денежных потоков.

Увеличение долговой нагрузки и процентных расходов может негативно отразиться на кредитных рейтингах, долговых ковенантах, стоимости заимствований. Но по проведенным опросам большинство кредитных рейтинговых агентств, кредитных специалистов, аналитиков и инвесторов уже корректируют показатели отчетности для учета влияния значительной «внебалансовой» аренды [9]. Признание этих показателей в отчетности делает ее более прозрачной и достоверной для пользователей, более сопоставимой в случае разных способов финансирования приобретения активов, но не вызывает появление «новых» для профессиональных пользователей обязательств.

Отрицательное влияние на прибыль из-за увеличения расходов в первой половине аренды нивелируется у арендаторов, имеющих портфель договоров аренды на разных стадиях. Исследования Совета по МСФО показали, что даже значительные изменения параметров равномерно распределенного арендного портфеля (ставок дисконтирования, сроков арендных договоров и размера портфеля) меняют сум-

марные расходы на небольшую величину. Тестирование арендного портфеля из 50 договоров аренды недвижимости с разными условиями выявило влияние на прибыль в размере 1% суммарных расходов по этим договорам [9]. Чем больше арендных договоров в портфеле, тем больше вероятность, что новый порядок учета аренды окажет несущественное влияние на прибыль.

Влияние на прибыль в год начала применения ФСБУ 25/2018 и в период до завершения действующих договоров аренды также зависит от способа перехода на новый стандарт. Переход к новому порядку учета может происходить следующими способами:

- ретроспективным (как будто существующие на момент перехода договоры аренды всегда учитывались по новому стандарту) (п. 49 ФСБУ 25/2018);
- упрощенным (модифицированным) ретроспективным (по существующим на момент перехода договорам единовременно на конец предыдущего года (31.12.2021 г.) признается право пользования активом по справедливой стоимости и обязательство по аренде, дисконтированное по ставке заимствований арендатора) (п. 50 ФСБУ 25/2018);
- перспективным для организаций, применяющих упрощенные способы учета (изменение учета только для договоров, действующих с 1.01.2022 г.) (п. 52 ФСБУ 25/2018).

Кроме того по договорам, заканчивающимся в год перехода на новый стандарт, может сохраняться прежний порядок учета (п. 51 ФСБУ 25/2018).

Ретроспективный способ перехода более трудоемок из-за необходимости поиска и анализа исторических данных (например, ставок дисконтирования и др.), пересчета данных прошлых периодов, но обеспечивает сопоставимость данных за сравнительный и отчетный период в отчетности за 2022 г. При этом ППА будет признано в сумме меньшей, чем обязательство по аренде, с отнесением разницы на нераспределенную прибыль, что на эту же величину уменьшит сумму признаваемых до конца срока аренды расходов.

При модифицированном ретроспективном способе перехода дисконтирование оставшихся арендных платежей происходит по действующим на 31.12.2021 ставкам, которые для до-

говоров аренды с разными оставшимися сроками могут быть различны и, скорее всего, не совпадают с «историческими» ставками на начало аренды. Согласно Рекомендации Фонда «НРБУ «БМЦ» Р-97/2018-КлР «Первое применение ФСБУ 25» справедливая стоимость ППА в случае возврата предмета аренды в конце договора в качестве опровержимого допущения может быть принята равной стоимости обязательства по аренде, а в случае перехода права собственности на предмет аренды — равной справедливой стоимости предмета аренды на дату начала применения ФСБУ 25/2018. При модифицированном способе перехода нарушается сопоставимость данных в отчетности за 2022 г., и сумма расходов, признаваемых до истечения срока аренды, будет больше, чем при ретроспективном способе перехода (рис. 5). Большие расходы будут признаны и по договорам, отражаемым в последний год аренды без применения ФСБУ 25/2018, чем в случае применения к ним нового порядка учета.

При модифицированном ретроспективном переходе к новому порядку учета с единовременной корректировкой на 31.12.2021 в бухгалтерском балансе и отчете об изменениях капитала за 2022 год статьи активов, обязательств и нераспределенной прибыли на 31.12.2020 должны остаться без изменений, а остатки на 31.12.2021 и 31.12.2022 будут учитывать произведенную корректировку. Действующая форма отчета об изменениях капитала рассчитана на отражение только полного ретроспективного пересчета сравнительных данных с корректировкой входящих остатков на начало сравнительного периода, которая производится в разделе 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок». В данной форме невозможно корректно представить пересчет остатков на конец сравнительного периода. Чтобы не нарушать контрольные соотношения, установленные для отчетности в электронном виде согласно письму ФНС России от 31.07.2019 № БА-4-1/15052@, приходится отражать корректировку остатка нераспределенной прибыли на 31.12.2021 как операции с капиталом в сравнительном периоде (2021 г.), что может ввести пользователей в заблуждение, несмотря на раскрытие данного факта в пояснениях.



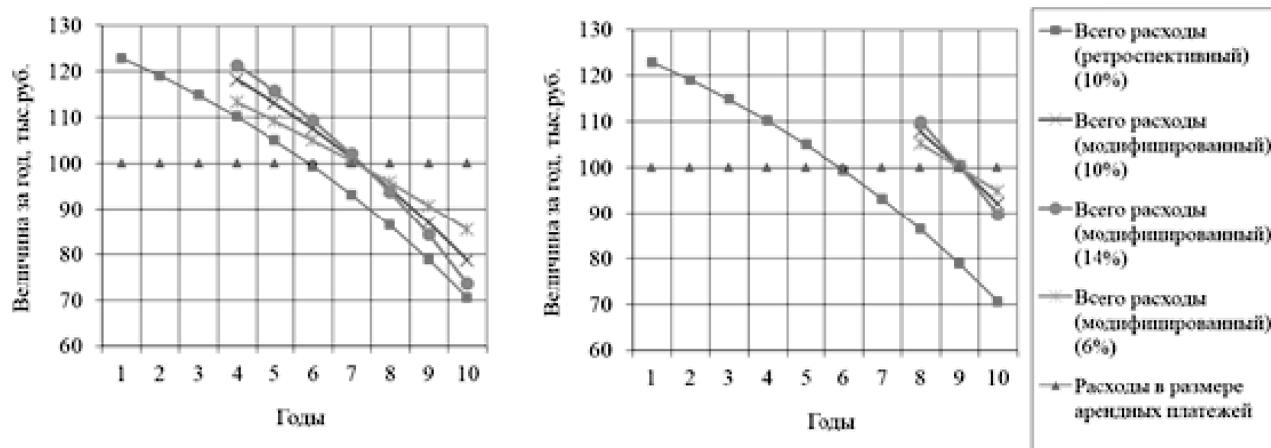


Рис. 5. Зависимость суммарных амортизационных и процентных расходов от способа перехода на ФСБУ 25/2018 (ретроспективный или модифицированный ретроспективный) и ставки дисконтирования в первой половине срока аренды (в начале 4-го года) и во второй половине срока аренды (в начале 8-го года)

В дальнейшем может еще неоднократно возникать необходимость корректировки остатков на начало отчетного периода: при переходе на ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» и другие федеральные стандарты, при исправлении существенных ошибок прошлых лет, когда невозможно определить их влияние на предшествующие периоды, согласно п. 12 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». По нашему мнению, в рамках разработки проекта ФСБУ «Бухгалтерская отчетность организации» для корректного отражения подобного пересчета следует изменить форму отчета об изменениях капитала, убрав раздел 2 и добавив строки «Изменение учетной политики», «Исправление существенных ошибок прошлых лет», «Величина капитала пересчитанная» в сравнительный и отчетный период раздела 1 «Движение капитала». Для примера можно использовать форму «Отчета об изменениях собственного капитала некредитной финансовой организа-

ции» (0420004 по ОКУД), введенную Положением Банка России от 03.02.2016 № 532-П, которая соответствует требованиям МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Применение нового порядка учета аренды, приближенного к МСФО, изменит ряд показателей финансовой отчетности арендатора и коэффициенты, характеризующие его финансовую устойчивость, ликвидность, оборачиваемость и др. Это следует учитывать при установлении финансовых ковенантов по кредитным договорам, ключевых показателей эффективности для оценки деятельности менеджмента. Но, в целом, признание в балансе активов и обязательств, связанных с арендой, повышает достоверность и прозрачность финансовой отчетности арендатора, особенно в части отражения его долговой нагрузки, что дает возможность пользователям отчетности точнее оценивать кредитные риски и принимать более информированные решения.

Литература

1. Лушникова Т.Ю. Аренда: этапы и направление развития // Вестник Челябинского государственного университета. — 2014. — № 2 (331). — С. 117–120.
2. Рынок лизинга по итогам 2022 года: на пониженной передаче [Электронный ресурс] / А. Перфильев, З. Советкина, Р. Коршунов. — URL: <https://www.raexpert.ru/researches/leasing/2022/> (дата обращения: 08.04.2023).

3. *Ногина О.А.* Деформация законодательной конструкции объекта по налогу на имущество организаций посредством подзаконного регулирования правил бухгалтерского учета // Финансовое право. — 2021. — № 10. — С. 20–29.
4. *Кочинев Ю.Ю., Неелова Н.В.* Учет арендных операций в новых условиях // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 2. — С. 14–20.
5. *Лисовская И.А.* Переход к применению МСФО (IFRS) 15 и МСФО (IFRS) 16 как фактор изменения финансового состояния организации // Учет. Анализ. Аудит. — 2017. — №4. — С. 27–35.
6. *Беззатеева Т.А.* МСФО (IFRS) 16 «Аренда» [Электронный ресурс] // Актуальная бухгалтерия. — 2016. — №10. — URL: http://gaap.ru/articles/MSFO_IFRS_16_Arenda/ (дата обращения 28.04.2023).
7. *Дуболазов В.А., Неелова Н.В.* Новый международный стандарт по учету аренды: влияние на финансовую отчетность арендаторов // Фундаментальные и прикладные исследования в области управления, экономики и торговли : Сборник трудов научно-практической и учебной конференции. — СПб.: СПбПУ, 2018. — С. 163–168.
8. *Мезенцева Т.М., Ощехин В.Н.* Влияние МСФО (IFRS) 16 на ключевые показатели компании // Экономика. Бизнес. Банки. — 2017. — Т. 3. — С. 56–63.
9. IFRS 16 Leases. Effects Analysis International Financial Reporting Standard. January 2016. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf> (дата обращения: 28.04.2023).

БИЗНЕС ПОПРОСИЛ ПЕРЕСМОТРЕТЬ ПОДХОД К РАСЧЕТУ НАЛОГА НА СВЕРХПРИБЫЛЬ

Общероссийское бизнес-объединение «Деловая Россия» обратилось к Министерству финансов России с просьбой пересмотреть подход к расчету налога на сверхприбыль предприятий (windfall tax) с учетом инвестиций компаний, сделанных в 2018–2019 гг. Об этом со ссылкой на источники пишут «Ведомости».

В письме, направленном в адрес замминистра ведомства Алексея Сазонова, уточняется, что под обложение по текущей формулировке законопроекта «О налоге на сверхприбыль прошлых лет» попадают не только организации, которые получили дополнительную прибыль из-за благоприятной ценовой конъюнктуры. Так, у компаний, которые в 2018–2019 гг. потратили больше средств — в том числе на инвестиции в модернизацию предприятий, — чем в 2021–2022 гг., будет ниже показатель прибыли базисного периода, а значит, выше сумма налога.

При этом у предприятий, которые делали капитальные вложения в более ранний период, доход в 2021–2022 гг. увеличится из-за роста производственных показателей. Таким образом, считают в «Деловой России», организации будут вынуждены платить дополнительный налог от своей нормальной, а не сверхприбыли.

В письме в Минфин также отмечено, что при сравнении финансовых показателей компаний за 2021–2022 гг. с периодом 2018–2019 гг. будут учитываться доходы, увеличившиеся за счет объективного

роста экономики за последние пять лет, в том числе естественного инфляционного роста. «Деловая Россия» предложила рассчитывать сверхприбыль, сравнивая ближайшие периоды, например, превышение показателя прибыли за 2022 г. над 2021-м.

По словам источника «Ведомостей», ведомство выступает против внесения изменений в законопроект. Однако на данный момент позиция властей по этому вопросу не выражена явно, и обсуждения будут продолжаться.

В марте в Минфине заявили, что единовременный сбор в бюджет в формате windfall tax заплатит весь бизнес, кроме нефтегазовых и угольных компаний, а также малых и средних предприятий. В апреле ведомство предложило оформить взнос как «налог чрезвычайного характера» и закрепить возможность его установления в Налоговом кодексе.

Он вступит в силу только с 1 января 2024 г., однако деньги в ведомстве рассчитывают получить уже в конце 2023 г. Ставка налога составит 10 процентов, однако при уплате в 2023 г. она уменьшится до пяти процентов. Минфин планирует таким образом собрать с бизнеса 300 млрд рублей.

<https://www.audit-it.ru/news/account/1079318.html>

23 мая 2023 г.

Источник: Лента.ру

