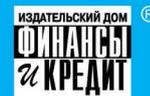


ISSN 2311-9381 (Online)  
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

# Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

**2017** ТОМ 20  
выпуск 1

## International Accounting<sup>®</sup>

A peer reviewed analytical and practical journal  
Volume 20, Issue 1  
2017, January

# Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году  
Выходит 2 раза в месяц  
До января 2016 выходил 48 раз в год\*  
Статьи рецензируются

Рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций по следующим отраслям:  
– экономические науки (08.00.00)  
– юридические науки (12.00.00)  
– информатика, вычислительная техника и управление (05.13.00)  
Реферируется в ВИНТИ РАН  
Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)  
Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-65307 от 12 апреля 2016 г. выдано Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций  
Предыдущее Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г. выдано Государственным комитетом Российской Федерации по печати

**Цель журнала** – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

**Главная задача журнала** – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

## Учредитель и издатель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»  
Юр. адрес: 111411, г. Москва, Зеленый проспект, д. 8, кв. 1  
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

## Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10  
Тел.: +7 (495) 989-9610  
E-mail: post@fin-izdat.ru  
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор **В.А. Горохова**  
Управляющий директор **А.К. Смирнов**  
Зам. генерального директора по производству **А.А. Ключкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора  
**А.В. Бажанов**, Москва, Российская Федерация  
**С.В. Козменкова**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация  
**О.В. Яковлева**, Москва, Российская Федерация

## Редакционный совет

**Р.А. Алборов**, доктор экономических наук, профессор, Ижевск, Российская Федерация  
**А.Н. Бобрышев**, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, Российская Федерация  
**В.Г. Гетьман**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация  
**Н.И. Даниленко**, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск, Российская Федерация  
**Т.Ю. Дружиловская**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация  
**Г.С. Клычова**, доктор экономических наук, профессор, Казань, Российская Федерация  
**Е.И. Костюкова**, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь, Российская Федерация  
**С.В. Панкова**, доктор экономических наук, профессор, Оренбург, Российская Федерация  
**В.С. Плотников**, доктор экономических наук, профессор, Севастополь, Российская Федерация  
**Т.Ю. Серебрякова**, доктор экономических наук, профессор, Чебоксары, Российская Федерация  
**М.А. Штефан**, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**  
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**  
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**  
Контент-менеджеры **Е.И. Попова, В.И. Романова**  
Менеджмент качества **А.В. Бажанов, Е.И. Попова**  
Корректоры **О.А. Ковалева, В.А. Нерушев**  
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

## Подписка

Агентство «Урал-Пресс»  
Агентство «Роспечать» – индекс 48997  
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847  
Свободная цена

Подписано в печать 14.12.2016  
Выход в свет 16.01.2017  
Валовый (сквозной) номер 415  
Формат 60x90 1/8. Объем 7,5 п.л. Тираж 1 170 экз.  
Отпечатано в ООО «КТК»  
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация, Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1  
Тел.: +7 (496) 588-0866

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases  
Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

## СОДЕРЖАНИЕ

### МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

*Плотников В.С., Плотникова О.В., Мельников В.И.* О теоретических аспектах международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» 2

### ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Баранов П.П.* Креативный учет в контексте концепции достоверного и добросовестного взгляда: Pro et contra 16

### СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

*Асташкина А.С.* Дискуссия по вопросу публичности бухгалтерской отчетности в конце XIX века в России 35

*Муравьева Л.А.* Российская финансово-экономическая мысль в конце XIX века 47

\* Подробнее об изменении периодичности выхода журнала см. информацию на сайте: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/about.php>

# International<sup>®</sup> Accounting

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998

2 issues per month

Until January 2016, the journal publication frequency was 48 issues per year\*

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees in Economic Sciences, Legal Sciences, Computer Science, Computer Engineering and Controlling Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS Included in the Russian Science Citation Index (RSCI) Registration Certificate ПИ № ФС77-65307 of April 12, 2016 by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology, and Mass Media Previous Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998 by the State Committee of the Russian Federation on Press

**The objective** of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad

**The journal's main task** is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries

## Founder and Publisher

Publishing house FINANCE and CREDIT  
Office: 111397 (zip), Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401 (zip), P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610

## Editorial

Office: 111397 (zip), Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401 (zip), P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610  
E-mail: [post@fin-izdat.ru](mailto:post@fin-izdat.ru)  
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General **Vera A. Gorokhova**  
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**  
Chief Production Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeava**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

## Deputy Editors

**Andrey V. Bazhanov**, Moscow, Russian Federation  
**Svetlana V. Kozmenkova**, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
**Olga V. Yakovleva**, Moscow, Russian Federation

## Editorial Council

**Rolik A. Alborov**, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation  
**Aleksei N. Bobryshev**, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation  
**Viktor G. Get'man**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation  
**Nikolai I. Danilenko**, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Magnitogorsk, Russian Federation  
**Tat'yana Yu. Druzhilovskaya**, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
**Guzaliya S. Klyuchova**, Kazan State Agricultural University, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation  
**Elena I. Kostyukova**, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation  
**Svetlana V. Pankova**, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation  
**Viktor S. Plotnikov**, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation  
**Tat'yana Yu. Serebryakova**, Cheboksary Institute of Cooperation, Cheboksary Branch of Russian University of Cooperation, Chuvash Republic, Russian Federation  
**Mariya A. Shtefan**, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor **Inna L. Selina**  
Translation and Editing **Olga V. Yakovleva**, **Irina M. Komarova**  
Design **Sergey V. Golosovskiy**  
Content Managers **Elena I. Popova**, **Valentina I. Romanova**  
Quality Management **Andrey V. Bazhanov**, **Elena I. Popova**  
Proofreaders **Oksana A. Kovaleva**, **Viktor A. Nerushev**  
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

## Subscription

Ural-Press Agency  
Rospechat Agency  
Press of Russia Union Catalogue  
Printed by KTK, Ltd., 141290 (zip), ul. Sverdlova, 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation  
Telephone: +7 496 588 0866  
Published January 16, 2017. Circulation 1 170

## Online version

EBSCOhost™ databases  
Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>  
University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Publishing house FINANCE and CREDIT

## CONTENTS

### INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

*Plotnikov V.S., Plotnikova O.V., Mel'nikov V.I.*  
The theoretical aspects of IFRS 16 2

### THEORY OF ACCOUNTING

*Baranov P.P.* Creative accounting in the context of True and Fair View concept: Pro et contra 16

### CHAPTER OF HISTORY

*Astashkina A.S.* Discussing the accounting reporting publicity in the late nineteenth century in Russia 35

*Murav'eva L.A.* Russian financial and economic thought in the late nineteenth century 47

**О ТЕОРЕТИЧЕСКИХ АСПЕКТАХ МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА МСФО (IFRS) 16 «АРЕНДА»****Виктор Сергеевич ПЛОТНИКОВ<sup>а\*</sup>, Олеся Владимировна ПЛОТНИКОВА<sup>б</sup>, Владимир Иванович МЕЛЬНИКОВ<sup>с</sup>**<sup>а</sup> доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Экономика, финансы и учет», Севастопольский филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, Севастополь, Российская Федерация  
vplotnikov@yandex.ru<sup>б</sup> доктор экономических наук, доцент, и.о. заведующего кафедрой «Экономика, финансы и учет», Севастопольский филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, Севастополь, Российская Федерация  
ovlplotnikova@yandex.ru<sup>с</sup> кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Экономика, финансы и учет», Севастопольский филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, Севастополь, Российская Федерация  
melnikov4-67@mail.ru

\* Ответственный автор

**История статьи:**Принята 17.10.2016  
Принята в доработанном виде 02.11.2016  
Одобрена 15.11.2016  
Доступна онлайн 16.01.2017

УДК 657.1

JEL: M40, M42

**Ключевые слова:** аренда, учет аренды, форма права пользования, теория права собственности, контроль над объектом аренды**Аннотация****Тема.** Финансовая аренда, получившая широкое применение за рубежом в качестве эффективного способа ведения предпринимательской деятельности, становится все более популярной и в России. В связи с этим выпущенный и опубликованный Стандарт МСФО (IFRS) 16 «Аренда» должен заинтересовать и научный бухгалтерский мир, и профессиональных бухгалтеров. Современная стадия развития рыночной экономики России требует гармонизации правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности на международном уровне. В Стандарте МСФО (IFRS) 16 проявляется значимость концепции приоритета содержания над формой, которая предполагает сочетание модели учета по приведенной стоимости арендных платежей с моделью учета по первоначальной стоимости объектов аренды. Теоретическую основу Стандарта МСФО (IFRS) 16 определяют две общеэкономические концепции: концепция права пользования активами и концепция права собственности на активы. Мы бы добавили к ним и относительную теорию права собственности, в большей степени соответствующую концепции права пользования и развивающую ее.**Результаты.** В результате проведенного исследования теоретических аспектов Стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» предложено новое определение аренды, характеризующее основные моменты учета ее объектов и арендных платежей.**Выводы.** Адаптация Стандарта МСФО (IFRS) 16 к специфике деятельности отечественных участников арендных сделок позволит модернизировать учетные процедуры, отражающие аренду, и в конечном итоге завершить Проект российского Положения по бухгалтерскому учету – «Аренда».

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

В мировой практике учета сделкам по аренде уделяется значительное внимание как среди исследователей бухгалтерского учета, так и в среде профессиональных бухгалтеров. Как отмечают Э.С. Хендрексен и М.Ф. Ван Бреда, только одних «стандартов по бухгалтерскому учету аренды было написано и продолжает выпускаться больше, чем по какому-либо другому предмету: САР выпустил один, АРВ – пять, FASB – восемь стандартов».

К ним можно добавить стандарты: МСФО (IAS) 17 «Аренда» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда». К сожалению, следует отметить, что по этому вопросу нет ни одного российского стандарта. Даже выпущенный два года назад проект ПБУ «Аренда» так и не был опубликован. В то же время, финансовая аренда дает обильную пищу для дискуссий ученых и профессиональных бухгалтеров по поводу ее содержания и сущности:

Н. Бендина, Л. Злобина [1], И.И. Верховых [2], Н.Г. Волков [3], А.Г. Ивасенко<sup>1</sup>, В.В. Ковалев [4], В.В. Ковалев [5], И.В. Панина [6], И. Фрейдлин, С. Маклашкин [7].

В данной ситуации, выпущенный и опубликованный Стандарт МСФО (IFRS) 16 «Аренда» должен заинтересовать и научный бухгалтерский мир и профессиональных бухгалтеров. Тем более, что, по нашему мнению, в опубликованном Стандарте достаточно ярко выражена тенденция введения арендных отношений в структуру рыночных отношений, и прежде всего он нацеливает на использование широких возможностей финансового рынка.

Отметим, что это направление в Стандарте IFRS 16 хорошо проявляется в использовании концепции «приоритета содержания над формой». Предлагаемая модель учета по приведенной стоимости арендных платежей органично сочетается с моделью учета по первоначальной стоимости объектов аренды. При этом уточняется, что по договорам финансовой аренды основные риски и выгоды от использования переданного в аренду актива передаются арендатору. В соответствии с этим в Стандарте определена основная гипотеза о том, что актив на срок его аренды передается в **форме права пользования**.

Вероятно, данная гипотеза легла в основу определения цели Стандарта, который «устанавливает принципы признания, оценки, представления и раскрытия информации об аренде»<sup>2</sup>. Весьма значимая задача, но установление принципов – это задача Концептуальных основ финансовой отчетности, которые «устанавливают принципы, лежащие в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей»<sup>3</sup>. Следовательно, если каждый стандарт будет устанавливать свои принципы, пусть даже учета отдельных объектов, то можно просто в них запутаться. Тем не менее мы хотим подчеркнуть, что Стандарт действительно содержит достаточное количество новых элементов по учету аренды, в том числе, и методологические подходы.

Теоретическую основу Стандарта IFRS 16 определяют две общеэкономические концепции:

<sup>1</sup> Ивасенко А.Г. Лизинг: Экономическая сущность и перспективы развития: учеб. пособие / А.Г. Ивасенко. М.: Вузовская книга; Новосибирск: НГАЭиУ, 1997. 42 с.

<sup>2</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н).

<sup>3</sup> Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: [http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye\\_osnovy\\_na\\_sayt\\_bez\\_predisloviya\\_-\\_kopiya.pdf](http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf)

концепция права пользования активами и права собственности на активы. В то же время в условиях финансовой аренды право пользования активами может трансформироваться в конце срока действия договора аренды или срока полезного использования актива в право собственности на актив. Данный методологический подход вполне согласуется с экономической теорией права собственности институциональной экономики.

Исследуя теорию прав собственности, американский экономист О.И. Уильямсон (Oliver E. Williamson) выделял три ее составляющие: «...форма собственности имеет важное значение,.. имущественные права на активы имеют три составляющие: право пользования активами, право присвоения дохода от их использования и право изменения формы и/или существенных элементов активов» [8, С. 66].

В то же время право собственности на тот или иной актив, переданный в аренду, включает в себя право пользования этим активом, право изменения его формы или субстанции, по согласованию с арендатором, а также право передачи прав всех или некоторых прав на этот актив в субаренду. «Но с практической точки зрения теория прав собственности прежде всего должна продемонстрировать тот факт, что содержание прав собственности оказывает определенное и предсказуемое воздействие на аллокацию и использование ресурсов» [9, С. 94]. Формально договоры, и в частности договоры аренды, отражающие конкретный пучок права собственности, должны быть представлены в виде явных ограничений в оптимизационной модели условий контракта сделки по аренде.

Поэтому в условиях арендных отношений целесообразней говорить об относительных правах собственности, которые являются результатом договора аренды, точнее говоря, являются частью обязательственного права или контрактного права. В условиях сделки по аренде интерес представляют те ситуации, когда объект аренды передается либо во временное пользование, либо в долгосрочное пользование с переходом права собственности. В практике учета аренды выделяются две ее категории: операционная и финансовая. Однако в российском учете данные категории часто заменяются понятиями краткосрочной и долгосрочной аренды, привязывая договорные отношения к срокам заключения договора об аренде. Тогда, если исходить из концепции «приоритета содержания над формой», то содержание договора аренды

определяется не столько временем аренды, сколько передачей актива в аренду в форме права пользования. На это указывает и Стандарт IFRS 16: «Аренда – договор или часть договора, согласно которому(ой) передается право пользования активом (базовый актив) в течение определенного периода в обмен на возмещение»<sup>4</sup>.

В этом определении следует обратить внимание на следующие элементы сделки по аренде:

- 1) передача права пользования активом, то есть в сделке по аренде, независимо от того, является ли она операционной или финансовой, базовый актив передается арендатору в форме права пользования. При этом следует отметить, что учетные процедуры передачи актива по операционной и финансовой аренде существенно различаются;
- 2) в течение определенного периода времени, но этот период времени ограничивается сроком действия договора, а не календарными сроками (до 12 месяцев и выше);
- 3) в обмен на возмещение – стоимость договора аренды определяется не первоначальной или другой стоимостью передаваемого в аренду актива, а правом на возмещение (арендными платежами) за право пользования активом.

Учитывая приведенные элементы определения сделки по аренде, интерес представляют мнения отдельных авторов, исследовавших этот вопрос.

Соколов Я.В. дает следующее определение аренды: «Аренда – основанное на договоре возмездное временное владение или пользование имуществом, которое не теряет своих свойств в процессе его использования (непотребляемые вещи)» [10, С. 89]. В данном определении только два элемента отвечают определению, приведенному в IFRS 16: договор и возмездная передача. Тем не менее, определение концентрирует основное внимание на временном владении или пользовании имуществом. В то время как в практике арендных отношений широко распространены случаи, когда договором аренды предусматривается переход права собственности на основные средства по окончании срока действия договора аренды или если срок аренды достаточно продолжителен, или договор аренды не может быть расторгнут. Так, «Многие виды договоров аренды дают арендаторам возможность купить имущество по фиксированной цене в течение срока аренды или по его окончании» [11].

<sup>4</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н). С. 14.

Однако в данной ситуации (возможности купить имущество) «следует принимать во внимание, что аренда имеет собственные отличительные особенности и нет необходимости новые формы экономических отношений рассматривать лишь с позиции традиционной учетной классификации, например, сравнивать аренду с куплей-продажей или классифицировать аренду с точки зрения арендодателя как аренду по типу продажи или аренду с прямым финансированием» [12, С. 370].

Финансовую аренду определяет относительный характер права собственности и ее только с определенной долей условности можно признать в качестве финансирования покупки актива, когда арендодатель в какой-то степени финансирует (передает основные средства в форме права пользования) сделку по финансовой аренде до конца службы объектов аренды, а арендатор возмещает стоимость валовых инвестиций в форме арендных платежей. Тем не менее, по нашему мнению, признание финансовой аренды в качестве финансовых вложений нецелесообразно, так как это не соответствует определению инвестиций.

Финансовые вложения – это произведенные по факту хозяйственной жизни инвестиции (вложения), в том числе и в форме основных средств, но с переходом права собственности (в момент передачи актива) на эти активы. В сделке по аренде арендатор передает активы в форме права пользования, с последующей возможной трансформацией этого права в право собственности.

По договору финансовой аренды арендодатель сохраняет право собственности на актив, но передает практически все риски и выгоды от владения активом арендатору в обмен на арендные платежи (вознаграждение). Таким образом, если учитывать эту позицию, то арендодатель представляет своего рода **финансирование** в ожидании получения дохода от сданных в аренду активов. Однако разработчики IFRS 16 почему-то рекомендуют признавать арендные платежи в отчете о финансовом положении компании в качестве дебиторской задолженности арендодателя, и, соответственно, следует признать кредиторскую задолженность у арендатора, что вызывает определенное недоумение.

В данной ситуации в анализируемом Стандарте IFRS 16 «Аренда» наблюдается некоторое противоречие в понятии «финансирование», которое предполагает инвестирование активов в объект инвестиций с переходом права собственности на эти активы к объекту

инвестиций (в данном случае к арендатору) и финансовой аренды с правом пользования активом. Если признать финансовую аренду в качестве инвестиций, то речь должна идти о переходе права собственности на арендуемый актив в момент его передачи в аренду, что может произойти только в конце срока аренды. Однако Стандарт требует признать **актив в форме права пользования**.

Если этот вопрос рассматривать с позиции бухгалтерского учета, то следует исходить из того, что арендатор должен включать арендуемое имущество в ту же статью, по которой представлялись бы соответствующие базовые активы, как если бы они находились в собственности, но обособленно от них. То есть, например, основные средства должны быть отражены по счету 01 «Основные средства» обособленно по субсчету «Арендованные активы по финансовой аренде».

Весьма проблематичными являются попытки отдельных авторов представить финансовую аренду в качестве договора купли-продажи с рассрочкой платежа, с переходом права собственности на арендуемые основные средства после срока аренды. Несмотря на свою привлекательность – уменьшение кредиторской задолженности, повышение покупательной способности арендатора, получение определенных налоговых льгот, – данный подход имеет свои недостатки:

- 1) если признать аренду покупкой, то арендодатель должен учитывать арендованные основные средства по рыночной цене, а не по стоимости валовых инвестиций. Кроме того, он должен показывать общую стоимость арендных платежей, в той же сумме, что и суммы чистых инвестиций;
- 2) если арендодатель должен признать финансовую аренду как продажу, то арендодатель должен признать выручку за сданное в финансовую аренду имущество. Однако Стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» исключает аренду из сферы своего применения: п. 5 (а) «Договоры аренды, попадающие в сферу применения МСФО (IAS) 17 «Аренда».

Вероятно, в большей степени только формально договор финансовой аренды можно признать в качестве договора купли-продажи, чтобы использовать некоторые положения IFRS 15, но только в конце срока службы арендованных основных средств или по окончании срока договора финансовой аренды.

В рамках сделки по финансовой аренде с правом пользования активом следует обратить внимание еще на одну экономическую категорию – контроль на использование арендуемого актива: «Чтобы контролировать использование идентифицированного актива, клиент должен иметь право на получение практически всех экономических выгод от использования актива в течение срока использования (например, ввиду исключительного использования актива в течение такого срока). Клиент может получить экономические выгоды от использования актива напрямую или косвенно различными способами, например, используя актив, удерживая актив или предоставляя его в субаренду. Экономические выгоды от использования актива включают его основную продукцию и побочные продукты (включая потенциальные денежные потоки, полученные от этих объектов), а также прочие экономические выгоды от использования актива, которые могут быть реализованы в результате коммерческой операции с третьим лицом»<sup>5</sup>.

Для анализа концепции контроля на полученный в аренду актив можно использовать определение права собственности, данное С. Пейовичем (Svetozar Pejovich): «Право собственности на имущество состоит из следующих полномочий: (1) право использования имуществом; (2) право пожинать приносимые им плоды; (3) право изменять его форму и субстанцию; (4) право передавать его другим лицам по взаимно согласованной цене. Последние два правомочия определяют право собственности на осуществление изменений в ценности его имущества и представляют собой фундаментальные компоненты права собственности» [13].

Первые два признака, характеризующие сделку по аренде, отмечают все авторы, – это право использования имущества и право на получение платежей за переданные в аренду активы. Данные характеристики аренды отмечены в Стандарте IFRS 16: «Аренда – договор, согласно которому арендодатель передает право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей»<sup>6</sup>. Причем эти признаки присущи **любой категории** аренды.

В целом данные признаки аренды не вызывают сомнения ни в авторских определениях, ни в

<sup>5</sup> П. В21. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н).

<sup>6</sup> П. 4. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н).

Стандарте. Однако два последующих признака, охарактеризованные С. Пейовичем как фундаментальные компоненты права собственности, приемлемы в учете сделки только финансовой аренды: «аренда, предусматривающая передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Право собственности может как передаваться, так и не передаваться»<sup>7</sup>.

Учитывая изложенные мнения по вопросу определения аренды в целях учетного отражения сделки, нам представляется возможным уточнить определение аренды следующим образом: **аренда – это сделка или иное событие, определяющее все уместные факты и обстоятельства договора аренды, в результате заключения которого происходит передача актива в форме права пользования, с последующим переходом или без перехода права собственности на арендуемый актив, в определенный договором период с правом арендодателя на денежное возмещение за переданный в аренду актив. Возмещение или арендные платежи определяются правом пользования на актив и формируют стоимость договора сделки по аренде.**

Если возвратиться к вопросу учета аренды, то относительно операционной аренды в IFRS 15 дано следующее определение: «Операционная аренда – аренда, в рамках которой не осуществляется практически передача всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на базовый актив»<sup>8</sup>. Очень лаконичное, сжатое и мало характеризующее цель бухгалтерского учета определение, отражающее только отличие операционной аренды от финансовой аренды (не осуществляется передача всех рисков и выгод). Но даже здесь, по нашему мнению, допущена неточность, так как только в финансовой аренде происходит передача рисков и выгод, связанных с передачей актива в форме права пользования, но не с переходом права собственности на базовый актив.

Именно поэтому, по нашему мнению, Совет по МСФО в рамках Стандарта IFRS 16 отсылает нас к редакции предыдущего стандарта МСФО (IAS) 17 «Аренда»: «В случае объектов основных средств, являющихся предметом операционной аренды, должны применяться требования к раскрытию информации в МСФО (IAS) 17». В то время как Стандарт IFRS 16 оперирует новой экономической

категорией – передача актива в форме права пользования. Это требование касается как финансовой, так и операционной аренды.

Новое определение аренды как экономической категории по существу меняет подходы к моделям учета операционной и финансовой аренды. Для операционной аренды вообще отсутствует возможность перехода права собственности на актив. Актив остается в собственности арендодателя, хотя и передается арендатору в форме права пользования. Следовательно, арендодатель должен оставить признание переданного актива в форме права собственности на своем балансе, при этом «арендодатель должен разбить каждый вид основных средств на активы, являющиеся предметом операционной аренды, и активы, не являющиеся предметом операционной аренды»<sup>9</sup>.

Этот прием давно и успешно используется в отечественном бухгалтерском учете:

Д сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности»;

К сч. 01 «Основные средства».

В то же время в условиях учета операционной аренды появляется обособленный объект – арендные платежи за временную передачу актива в форме права пользования. Эту операцию можно отразить следующим образом:

Д сч. «Монетарные активы» – на сумму права требования арендных платежей по договору операционной аренды;

К сч. «Монетарные обязательства» – на сумму чистых инвестиций за право пользования активом, переданным в операционную аренду.

Данная бухгалтерская запись в целом соответствует признанию чистых инвестиций за объект операционной аренды.

По существу Стандарт IFRS 16 относительно операционной аренды почти не включает серьезных изменений в Стандарт МСФО (IAS) 17, а только уточняет некоторые моменты, касающиеся признания арендных платежей в качестве дохода линейным методом или другим соответствующим методом<sup>10</sup>.

Что касается арендатора, то ему дано право о неприменении требований касательно признания и оценки активов в форме права пользования и

<sup>7</sup> Там же.

<sup>8</sup> Определение терминов. Там же.

<sup>9</sup> П. 95. Там же.

<sup>10</sup> П. 81. Там же.

обязательств по аренде в отношении краткосрочной аренды и аренды, в которой базовый актив имеет низкую стоимость<sup>11</sup>. Следовательно, в условиях операционной аренды отсутствует право контроля арендатора над полученным активом, так как в учете арендатора отсутствует объект учета – арендованный актив. Таким образом финансовый учет сделки по операционной аренде сводится к учету доходов и расходов субъектов договора операционной аренды, то есть к учету стоимости права пользования активом.

Относительно второй категории аренды – финансовой аренды, в Стандарте IFRS 16 дано следующее ее определение: «Финансовая аренда – аренда, в рамках которой осуществляется передача практически всех рисков и основных выгод, связанных с правом собственности на базовый актив»<sup>12</sup>. Отметим, что в определении финансовой аренды, в отличие от операционной аренды, подчеркивается передача почти всех рисков и основных выгод арендатору по арендованному имуществу. Однако данное определение почему-то увязывает эту передачу с правом собственности на базовый актив. Когда сам Стандарт, и мы ранее указывали на это, определяет передачу в аренду актива в форме права пользования. Это существенно меняет ситуацию в учете сделки по финансовой аренде.

Активы, передаваемые в финансовую аренду, не принадлежат арендатору в форме собственности, они признаются в учете арендатора в форме права пользования на весь срок действия договора финансовой аренды или на срок полезного использования актива. Следовательно, их признание в учете и отчетности арендатора должно быть обособлено от учета активов, принадлежащих организации в форме права собственности, например по счету 01 «Основные средства», субсчет «Финансовая аренда».

Признание арендованных основных средств в структуре собственных основных средств обусловлено следующими причинами:

- 1) признание актива по его балансовой стоимости с учетом дисконтирования по ставке привлечения дополнительных заемных средств;
- 2) финансовая аренда практически предусматривает передачу всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом;

3) арендатор имеет право получать практически все экономические выгоды от полученного идентифицируемого актива;

4) арендатор должен амортизировать актив в форме права пользования с даты начала аренды до конца срока полезного использования актива.

По нашему мнению, уже перечисленных условий договора аренды вполне достаточно для обособленного отражения арендованных основных средств в учете арендатора.

Рассматривая договорные обязательства в качестве элемента договора сделки по финансовой аренде, соответствующих договорному праву на передачу/получение актива в **форме права пользования**, следует иметь в виду, что заключение договора финансовой аренды на передачу/получение базового актива по фиксированной цене обуславливает образование в учете аренды монетарного обязательства. На необходимость отражения монетарного (договорного) обязательства указывает и п. 26 Стандарта IFRS 16: «На дату начала аренды арендатор должен оценивать обязательство по аренде по приведенной стоимости арендных платежей, которые еще не осуществлены на эту дату. Арендные платежи необходимо дисконтировать с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, если такая ставка может быть легко определена. Если такая ставка не может быть легко определена, арендатор должен использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором».

Пункт 27 IFRS делает расшифровку платежей за право пользования базовым активом, то есть определяет структуру монетарного обязательства: «На дату начала аренды арендные платежи, которые включаются в оценку обязательства по аренде, состоят из следующих платежей за право пользования базовым активом в течение срока аренды, которые еще не осуществлены на дату начала аренды:

- а) фиксированные платежи (включая по существу фиксированные платежи, как описано в пункте В42) за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде к получению;
- б) переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки, первоначально оцениваемые с использованием индекса или ставки на дату начала аренды (как описано в пункте 28);

<sup>11</sup> П. 5. Там же.

<sup>12</sup> Определение терминов. Там же.