Министерство науки и высшего образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА
Рецензент, заместитель директора по бухгалтерскому учету и налогообложению ООО «Генштаб» (ГК «Авуар»)
_____ С.В. Лукина
«__» _____2019 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2019 г.

ГАРМОНИЗАЦИЯ РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АРЕНДЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2019.1288.ВКР

Руководитель ВКР, доцент, к.э.н.
_____А.Е.Иванов
_____ 2019 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ-416
_____К.И.Некерова
_____ 2019г.

Нормоконтролер, доцент
_____ Е.А. Шевелева
_____ 2019 г.

Челябинск 2019

РЕФЕРАТ

Некерова К.И.Гармонизация регулирования бухгалтерского учета аренды в Российской Федерации с международными стандартами финансовой отчетности– Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–416, 2019. – 61 с., 12 табл., библиограф. список – 53наим.

Объект исследования – система бухгалтерского учета аренды в России.

Предмет исследования – реформирование бухгалтерского учета в России с целью его гармонизации с международными стандартами финансовой отчетности.

Цель исследования – исследовать причины, процесс и результаты реформирования и гармонизации бухгалтерского учета аренды в Российской Федерации с международными стандартами финансовой отчетности

Выпускная квалификационная работа состоит из трех разделов. В первом разделе описаны история зарождения и этапы реформирования бухгалтерского учёта в Российской Федерации. Во втором разделе рассмотрены российские и международные правила бухгалтерского учета аренды. В третьем разделе рассмотрен порядок практического применения положений проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды».

Результаты работы. Результаты выпускной квалификационной работы могутбыть использованы для дальнейшего изучения реформирования и гармонизациибухгалтерского учета в Российской Федерации, а также в качестве учебных материалов для бакалавров во время изучения дисциплин «Бухгалтерский учет и анализ» и «Международные стандарты бухгалтерской отчетности».

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 7
1 ГЕНЕЗИС РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ 10
1.1 Предпосылки реформирования российского бухгалтерского учета 10
1.2 Этапы реформы бухгалтерского учета 13
1.3 Современный порядок разработки и утверждения документов в области регулирования бухгалтерского учета 24
Выводы по разделу один 31
2 РОССИЙСКИЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ ПРАВИЛА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АРЕНДЫ 32
2.1 Эволюция российских норм бухгалтерского учета аренды: курс на гармонизацию с международными стандартами финансовой отчетности ... 32
2.2 Необходимость реформирования действующего порядка бухгалтерского учета аренды 34
2.3 Сходства и различия проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства» 36
Выводы по разделу два 46
3 ПОРЯДОК ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ» 48
3.1 Бухгалтерский учет и раскрытие информации у арендатора 48
3.2 Бухгалтерский учет и раскрытие информации у арендодателя 52
Выводы по разделу три 54
ЗАКЛЮЧЕНИЕ 56
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК 58

ВВЕДЕНИЕ

В соответствии с последним требованиям рынка в течение последних пары десятилетий после распада Советского Союза бухгалтерский учет в нашей стране подвергается постоянным реформам. Эти реформы проводятся Министерством финансов Российской Федерации и оказывают существенное влияние как на теорию, так и на практику бухгалтерского учета.

По началу все изменения проводились бессистемно, но вскоре реформирование бухгалтерского учета стало масштабным процессом с перспективой изменений на десятилетие вперед. Результатом перехода к рыночной экономической системе существующие методы ведения учета оказались устаревшими или неэффективными. Это привело к тому, что Министерство Финансов приняло решение гармонизировать бухгалтерский учет, и взять курс на приближение к международным стандартам финансовой отчетности. Однако, в экономическом сообществе существует мнение что российский бухгалтерский учет должен развиваться индивидуально и не перенимать полностью зарубежный опыт из-за особенностей развития экономики нашей страны. Отсутствие единого мнения по вопросу, насколько целесообразно сближение российского бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности делает данную проблему актуальной для дальнейшего исследования.

Большинство реформ до 2016 года носили переходный характер, так как различия между российской и международной системой бухгалтерского учета являлись достаточно серьезными. Но в 2016 году в Министерство Юстиций был зарегистрирован приказ Минфина РФ от 23.05.2016 №70н «Об утверждении Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг.» [17], согласно которому к 2020 году все положения по бухгалтерскому учета должны быть заменены на федеральные стандарты, которые максимально приближены к международным стандартам финансовой отчетности.

Данная программа стала является шагом в реформировании и гармонизации бухгалтерского учета, но с ее появлением возникли проблемы сложности перехода на новые федеральные стандарты: медленная разработка стандартов, неподготовленность бухгалтеров в России к таким значительным изменениям. В связи с этим программа реформирования была обновлена[18-19, 35], а старая утратила силу.

Несколько новых федеральных стандартов уже разработаны и приняты Министерстве финансов. Одним из таких стандартов является федеральный стандарта по бухгалтерскому учету «Бухгалтерский учет аренды», аналогов которому в Российской системе бухгалтерского учета не существует, что подтверждает актуальность исследования.

Объект исследования – система бухгалтерского учета аренды в российских организациях.

Предмет исследования – реформирование бухгалтерского учета в России с целью его гармонизации с международными стандартами финансовой отчетности.

Цель исследования – изучить причины, процесс и результаты реформирования и гармонизации бухгалтерского учета аренды в Российской Федерации с международными стандартами финансовой отчетности.

Для достижения целей были поставлены следующие задачи:

1) рассмотреть генезис реформирования бухгалтерского учёта в Российской Федерации;

2) исследовать сходства и различия российских и международных правил бухгалтерского учета аренды и обосновать необходимость реформирования действующего порядка бухгалтерского учета аренды;

3) разработать порядок практического применения положений федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды».

Информационной основой исследования являются научные издания и учебно-методические пособия по бухгалтерскому учету, законодательно-правовые источники, информационные ресурсы справочно-правовых систем

(КонсультантПлюс и др.), Интернет. Результаты выпускной квалификационной работы могут быть использованы для дальнейшего изучения реформирования и гармонизации бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также в качестве учебных материалов для бакалавров во время изучения дисциплин «Бухгалтерский учет и анализ» и «Международные стандарты бухгалтерской отчетности. На основании данной исследовательской работы могут быть разработаны материалы обучения бухгалтеров в России в целях облегчения перехода к новой системе бухгалтерского учета.

1 ГЕНЕЗИС РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1Предпосылки реформирования российского бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет в России берет свое начало в 17 веке, и с этого времени продолжает развиваться.Данный процесс проходил под влиянием рядя исторических событий. Революция, Великая Отечественная война, железный занавес и распад Советского Союза, все это оставило след в развитии бухгалтерского учета в России. Указанные политические события поспособствовали тому, что в методология эволюционировала крайне медленно. Только к концу прошлого столетия началось активное реформирование. В качестве предпосылок к реформированию можно выделить:

1) распад Советского Союза, которое повлекло за собой переход к рыночной экономике;

2) глобализация, необходимость соответствовать МСФО;

3) отсутствие целостной системы бухгалтерского учета, наличие в нем противоречий.

Реформирование осуществилось с середины 90-х годов. Распад Советского Союза, переход от плановой экономике к рыночной, падение железного занавеса кардинально поменяли всю экономическую систему. Переход от командно-плановой экономике к рыночной произошел молниеносно, необходимо было в кратчайшие сроки адаптироваться. Россия не была готова к такому стремительному развитию событий, разработка собственных методов бухгалтерского учета требовала времени, поэтому было принято решение воспользоваться заграничным опытом. На тот момент развитые страны в течении долгого времени существовали в условиях рыночной экономики, поэтому такое решение казалось наиболее приемлемым. Верховный совет Российской Федерации постановил утвердить Государственную программу перехода

Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. Соответственно, бухгалтерский учет взял курс на постоянное и системное развитие, а не продолжал испытывать на себе результаты постоянных хаотичных изменений в методологии.

В условиях новой экономике большинство крупных предприятий нуждалось в финансировании. Государство больше не осуществляло это функцию, стало необходимо привлекать частные инвестиции, в том числе иностранные. Для этих целей был взят курс на обеспечение прозрачности своего финансового положения. Требовалось, чтобы любой заинтересованный пользователь, который будет принимать решение о вложении свободных денежных средств, мог понять на основании бухгалтерской отчетности результаты деятельности организации и ее финансовое положение. Только введение стандартов финансовой отчетности может привести к выполнению необходимых требований современности и оптимизации процессов. Многие экономисты того времени сходились во мнении, что данную проблему может решить единый международный свод стандартов для составления финансовой отчетности организаций, участников мировых фондовых рынках.

Наличие мировых стандартов финансовой отчетности также явилось толчком для реформ в области бухгалтерского учета. Данное явление является свидетельством глобализации мировой экономики, а также расширения корпоративных связей. В зарубежном учете потребность в международной гармонизации бухгалтерского учета возникла еще в 70-х годах прошлого столетия. В 1973 году был учреждён Комитет по международным стандартам финансовой отчетности. Представителями международной профессиональной неправительственная организация являлись 13 наиболее экономически развитых стран мира (США, Канада, Франция, Германия, Великобритания, Япония и др.) Уже в 2001 году в качестве результата их деятельности было разработано около 40 международных стандартов бухгалтерского учета[33]. В этом же году был

сформирован Совет по международным стандартам бухгалтерской отчетности, который одобрил выпущенные стандарты – InternationalAccountingStandards (IAS), и сам продолжил выпускать международные стандарты финансовой отчетности под названием IFRS (InternationalFinantionalReportingStandarts). В результате в международной системе учета имеется 60 общепринятых стандартов.

МСФО являются применимыми для всех стран международного сообщества. Единые стандарты предоставления отчетности существенно упрощают процесс привлечения международного капитала. Данная система предоставляет всем заинтересованным в получении достоверной и объективной информации о финансовом состоянии предприятия пользователям необходимые данные, и повышают эффективность управления организацией.

Таким образом, для выхода российских компаний на международный уровень, а так же для привлечения иностранных инвестиций России было необходимо приблизить отечественные стандарты бухгалтерского учета к общепринятыми мировыми стандартами качества. Также бухгалтерский учет не был способен полностью не обеспечить пользователя полной, прозрачной и качественной информацией, тем самым снижая эффективность ее использования. Данный вывод подтверждает третью предпосылку, названную ранее. Бухгалтерский учет России в начале 90-х годов XX века, являлся не эффективным и содержал в себе множество противоречий. Следовательно, системное реформирование бухгалтерского учета стало наиболее важной целью того периода времени.

Несмотря на необходимость реформирования бухгалтерского учета полный переход на МСФО российских компаний по ряду причин мог бы не только заново разрушить уже существующую систему, но и повлечь за собой множество других отрицательных последствий для экономики, как финансовых, так и психологических. К таким причинам относится отсутствие квалификации у множества сотрудников бухгалтерских служб, а также наличие существенных изменений и определенной российской специфики бухгалтерского учета. В связи с этим был выбран путь постепенного реформирования.

Медленную скорость процесса реформирования бухгалтерского учета можно объяснить следующими проблемами:

1) отсутствие заинтересованности руководства множества компаний во внедрении МСФО и новых реформ. Данное явление вызвано, в основном, с очень высокими затратами на оплату труда и переподготовку кадров, а также нежеланием раскрывать в финансовой отчетности полную и достоверную информацию;

2) проблема отсутствия необходимой квалификации кадров;

3) противоречивая система взаимоотношений бухгалтерского и налогового учета. Многие современные бухгалтеры, считая главным пользователем бухгалтерской информации налоговые органы илидля упрощения деятельности ведения бухгалтерского учета, стараются максимально приблизить бухгалтерский учет к налоговому, что противоречит не только принципам российского бухгалтерского учета, но также и принципам МСФО.

Таким образом, существующие предпосылки объясняют необходимость глобального реформирования бухгалтерского учета. Множество факторов указывают на пробелы в существующей системе, которые необходимо заполнить и в итоге сформировать развитую систему бухгалтерского учета в России.

1.2 Этапы реформы бухгалтерского учета

После распада СССР было начато масштабное реформирование российского бухгалтерского учета. Началом данного процесса стал проведенный в июне 1989 года Центром ООН по ТНК и Торгово-промышленной палатой СССР семинар по проблемам учета на совместных предприятиях. На нем обсуждались существующие проблемы бухгалтерского учета в связи со сложившейся ситуацией в национальной экономике. Начиная с этого события был запущен процесс эволюции бухгалтерского учета в России. Условно принято выделять 5 этапов. Краткое описание каждого из них представлено в таблице 1.

Таблица 1 – Этапы реформирования бухгалтерского учета в России 1989– 2018 гг.

Этап	Нормативный документ	Результаты
1 этап(1989-1998гг.)	Распоряжение Председателя Верховного Совета Российской Федерации от 14.01.1992 № 2184рп-I «О переходе Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики»	Приняты ПБУ 1/94 «Учетная политика организации», ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) накапитальное строительство», ПБУ 3/95 «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте», ПБУ 4/96«Бухгалтерская отчетность организации», Федеральный закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»; Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России.
2 этап(1998-2004гг.)	Постановление Правительства РФ от 06.03.1998№ 283 «Об утверждениИПрограммы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности»	Утвержден новый план счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций, принятряд новых ПБУ, из МСФО введены новые понятия:условные факты хозяйственной деятельности»,«события после отчетной даты», «отложенныеналоговые активы и обязательства».
3 этап(2004-2010гг.)	Приказ Минфина РФ от01.07.2004 № 180 «Ободобрении Концепцииразвития бухгалтерскогоучета и отчетности в Российской Федерации насреднесрочную перспективу»	Переход банковской системы на МСФО, введениеновых терминов из МСФО: «связанные стороны»,«деловая репутация», «сегментная информация»,«условные обязательства». Дополнение, появлениеновых ПБУ. Россия вошла в Консультативный совет Лондонского комитета по МСФО, создан Институт профессиональных бухгалтеров России.Проведение обязательного аудита банков и АО Повышение прозрачности бизнеса.

Окончание таблицы 1

Этап	Нормативный документ	Результаты
4 этап(2010-2016гг.)	План Министерства финансов РФ по развитиюбухгалтерского учета2012-2015	Принят Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», обязанностькомпаний, на которых распространяется федеральный закон, публиковать отчетность в соответствиис МСФО, рекомендательный характер форм отчетности и первичных документов, принят Федеральный закон от 6 декабря 2012 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
5 этап(2016-2020гг.)	Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета 2017-2019	Разработка проектов Федеральных стандартов побухгалтерскому учету, подготовка к переходу нановые стандарты.

Официальным началом гармонизации бухгалтерского учета в России в соответствии с МСФО считается 23 октября 1992 года. В этот день Постановлением Верховного Совета Российской Федерации была утверждена Государственная Программа перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. В результате следования этой программе до 1998 года указом Министерства Финансов были приняты несколько положений по бухгалтерскому учету: ПБУ 1/94 «Учетная политика организации», ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», ПБУ 3/95 «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте», ПБУ 4/96 «Бухгалтерская отчетность организации». Также 21 ноября 1996 года был принят Федеральный закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском

учете», который определил курс на гармонизацию бухгалтерского учета в соответствии с МСФО[2].

В ходе осуществления основных мероприятий Программы была разработана Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России[8], одобренная Методологическим Советом по бухгалтерскому учету при МФ РФ и ИПБ России в декабре 1997 года. Необходимость ее создания была объяснена изменением экономической системы с плановой на рыночные. Концепция бухгалтерского учета определила основы, на которых будет строиться организация и ведение бухгалтерского учета в России: цель, требования и др.

Одной из основных особенностей стало возрастание роли внешних пользователей информацией о финансовом состоянии. Таким образом, приближая российскую практику бухгалтерского учета к международной, концепция определила необходимость прозрачности финансовой информации для увеличения инвестиционной деятельности внутри страны. Также в концепцию включены основные требования (уместность, надежность, сравнимость информации) и допущения (допущение непрерывности деятельности, имущественной обособленности, последовательности применения учетной политики и временной определенности фактов хозяйственной жизни), необходимые для достижения главной цели бухгалтерского учета – предоставить объективную информацию для внутренних и внешних пользователей о финансово-хозяйственном положении организации[47].

К концу 20 века процесс реформации не был завершен из-за рада проблем, таких как медленная разработка новых нормальных актов, неподготовленность населения к резким переменам, трудности перевода и адаптации международных стандартов в России. В связи с этим было решено доработать Программу реформирования, а также разработать план внедрения положений по бухгалтерскому учету в практику. В результате этого, а также благодаря Указу Президента РФ, 6 марта 1998 года была принята Программа реформирования

бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная Постановлением Правительства России.

Реализация Программы реформирования значимо изменила бухгалтерский учет в России.

Цель Программы сформулирована как «приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности»[10].Другими словами, Правительство РФ решило не внедрять в российскую практику бухгалтерского учета переведенные международные стандарты в чистом виде, а разработать свои положения, позволяющие обеспечить необходимой информацией заинтересованных пользователей, а также учитывающие состояние современной экономики, опираясь на международный опыт. Для этого правительство сочло необходимым осуществления ряда реформ: совершенствование нормативного регулирования бухгалтерского учета, формирование эффективного методического, кадрового и финансового обеспечения, международное сотрудничество. В ходе реализации Программы в 2000 году был утвержден новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и бюджетных предприятий, был принят ряд новых ПБУ, и значительно переработаны имеющиеся ПБУ. В практику отечественного учета из международного были введены новые понятия, такие как «условные факты хозяйственной деятельности», «события после отчетной даты», «отложенные налоговые активы и обязательства». Формы отчетности стали рекомендательными, а требования к составлению отчетности дополнены рядом положений, соответствующих принципам МСФО (в частности, раскрытие информации об операциях с аффилированными лицами, об операционных и географических сегментах хозяйственной деятельности). Концептуальные основы международных стандартов (осмотрительность, приоритет содержания над формой, существенность, метод начисления), вошедшие в теорию и практику бухгалтерского учета стали абсолютно новыми для бухгалтеров нашей страны.

Процесс реформирования продолжался до 2002 года. Далее он замедлился и был практически приостановлен в силу возникших проблем, которые были выделены в Приказе Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу»:

1) отсутствие официального статуса бухгалтерской отчетности, составляемой по МСФО;

2) формальный подход регулирующих органов и хозяйствующих субъектов ко многим категориям, принципам и требованиям бухгалтерского учета и отчетности, отвечающим условиям рыночной экономики;

3) неоправданно высокие затраты хозяйствующих субъектов на подготовку консолидированной финансовой отчетности по МСФО путем преобразования бухгалтерской отчетности, подготовленной по российским правилам;

4) значительное административное бремя хозяйствующих субъектов по представлению избыточной отчетности органам государственной власти, а также излишних затратах из-за необходимости параллельно с бухгалтерским учетом вести налоговый учет;

5) слабость системы контроля качества бухгалтерской отчетности, некачественный аудита бухгалтерской отчетности;

6) недостаточность участия профессиональных общественных объединений и другой заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности, в регулировании бухгалтерского учета и отчетности;

7) низкий уровень профессиональной подготовки большей части кадров, а также недостаточности навыков использования информации, подготовленной по МСФО.

Таким образом, было принято решение изменить подход к реформированию. Результатом этого стала новая Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.), в которой говорится, что общество уже накопило достаточно знаний об

основах введения международных стандартов финансовой отчетности и осознало необходимость реформирования бухгалтерского учета в соответствии с ними.

Основной упор в концепции был сделан на повышение надежности бухгалтерской информации, за счет усиления контроля и повешения квалификации специалистов. В концепции отмечена необходимость постепенного перехода на МСФО, опираясь на экономическую ситуацию и уровень развития экономике в стране. Важная роль в реформировании бухгалтерского учета отведена не только государственной власти, но и профессиональному сообществу. Также в концепции отмечена особая роль аудита в системе контроля качества бухгалтерской отчетности. Одним из значимых нововведений было разделение организаций на группы – организации, занимающиеся подготовкой бухгалтерской отчетности юридического лица (индивидуальной бухгалтерской отчетностью) и консолидированной финансовой отчетностью. Каждая из этих групп должна была идти по своему пути реформирования[45].

Необходимость выделения этих групп связана с тем, что разные группы организаций в зависимости от стоящих перед ними задач в разной степени детализации должны решать проблему прозрачности при раскрытии бухгалтерской информации.

В концепции определены главные задачи бухгалтерской отчетности: обеспечение гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной информации о хозяйствующих субъектах (для индивидуальной отчетности) и о группе хозяйствующих субъектов (для консолидированной отчетности). Однако подходы по сближению с МСФО бухгалтерского учета каждой из этих групп принципиально отличались.

Для индивидуальной отчетности определено ее составление по российским стандартам, которые разрабатываются на основе МСФО. При этом в Концепции отмечено, что «в перспективе с учетом накопленного опыта целесообразно оценить возможность составления определенным кругом хозяйствующих

субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов)».

Что касается консолидированной отчетности, то для решения поставленной задачи реформирования «необходимо установить обязательное составление консолидированной финансовой отчетности по МСФО, а также обязательный аудит и публикацию ее».

План развития бухгалтерского учета и отчетности в среднесрочной перспективе был отмечен в концепции в качества двух этапов:

Первый этап – с 2004 по 2008 г. В качестве основных мероприятий на данном этапе должны были быть реализованы:

1) обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых финансовых субъектов (т.е. предприятий (организаций), в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц. Это открытые акционерные общества и иные организации, имеющие публично размещаемые (размещенные) и (или) публично обращающиеся ценные бумаги; финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц (в частности, банки), другие организации, соответствующие установленным критериям) [15];

2) утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО [15].

Второй этап – с 2008 по 2010 г. На этот период были запланированы:

1) обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов, включая общественно значимые, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно-признанным стандартам [15];

2) оценка возможности составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО вместо российских стандартов [12].

Указанный документ предусматривает в среднесрочной перспективе поэтапный переход на международные стандарты составления отчетности только для определенного круга компаний. Следует иметь в виду, что сама Концепция, хотя и одобрена Приказом Минфина России, нормативным документом не является и определяет только основные направления деятельности официальных органов власти и негосударственных (коммерческих) институтов, работающих в сфере реформирования бухгалтерского учета и отчетности[16].

В результате завершения данного этапа реформирования бухгалтерского учета в России был осуществлен переход банковской системы на МСФО, велась активная подготовка перехода на МСФО крупнейших организаций[25]. Начался процесс перевода международных стандартов на русский язык. Были введены новые термины, полученные из МСФО: «связанные стороны», «деловая репутация», «сегментная информация». Дополнились существующие и появились новые ПБУ. Россия вошла в Консультативный совет Лондонского комитета по МСФО, был создан Институт профессиональных бухгалтеров России. Ужесточилось регламентирование аудиторской деятельности и установлена обязательность проведения аудита банков и акционерных обществ [41].

В результате реформы прозрачность бизнеса была значительно повышена, что способствовало расширению инвестиционной деятельности в нашей стране.

В течении последних нескольких лет реформирование и гармонизация российского бухгалтерского учета проводится активней В июле 2010 года Государственной Думой принят и одобрен Советом Федерации Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» Данный нормативно-правовой документ обсуждался с 2004 года и ввел законодательное требование о составлении отчетности в соответствии с МСФО кредитных и страховых организаций, негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, федеральные государственные унитарные предприятия и акционерные общества, перечень которых утвержден Правительством РФ[3].

В июле 2010 года на основании Приказа Минфина России № 66н были утверждены новые формы бухгалтерской отчетности. А 25 февраля 2011 года утверждено Постановление Правительства РФ № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации», что стало официальным началом применения международных стандартов.

Приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440 утвержден План Министерства финансов Российской Федерации на 2012-2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). К основным мероприятиям плана относятся признание МСФО для применения по мере их принятия в России, подготовка проекта внесения изменений в Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности», утверждение новых федеральных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетность в соответствие с международными стандартами, создание Совета по стандартам бухгалтерского учета.

Вновь введённым Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. установлены:

1) понятие, объекты, задачи бухгалтерского учета и предъявляемые к нему требования;

2) состав и цели законодательства по бухгалтерскому учету;

3) регулирование и организация бухгалтерского учета;

4) полномочия и ответственность главного бухгалтера, его взаимоотношения с руководителем организации, внешними лицами;

5) правила документирования хозяйственных операций, формирования учетных регистров, хранения документации;

6) правила оценки инвентаризации имущества и обязательств;

7) порядок составления, утверждения и публикации бухгалтерской отчетности;

8) особенности организации и ведения бухгалтерского учета, формирования и представления бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства.

Официальное вступление в силу МСФО в России для части организаций стало началом масштабных изменений в экономике, к которым шла наша страна с момента ее основания. Данная реформа положила начало постепенной ликвидации отставания экономики России от экономик ведущих стран мира.

Последние нововведения в сфере бухгалтерского учета касаются разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета. Согласно утвержденной приказом Минфина РФ Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг., а позднее пересмотренной Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017-2019 гг. ведется непосредственная их разработка и обсуждение. Суть программы реформирования касается разработки и внедрения совершенно новых федеральных стандартов бухгалтерского учета, максимально приближенных к МСФО и разработанных на их основе, кроме того, будут внесены изменения в ранее действующие положения по бухгалтерскому учету.19 июля 2017 года вступил в силу Федеральный закон от 18.07.2017 № 160-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете», в котором уже внесена информация о новых федеральных стандартах. 20 марта 2018 года был подготовлен к утверждению и опубликован проект новой Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018-2020 гг. После ее утверждения старая программа утратит силу.

Активное внедрение ФСБУ начнется с 2019 года. Например, один из федеральных стандартов по бухгалтерскому учету «Бухгалтерский учет аренды» может быть применен начиная с 2019 года.

На сегодняшний день Бухгалтерским методологическим центром были разработаны еще нескольких проектов федеральных стандартов: «Запасы», «Незавершенные капитальные вложения», «Нематериальные активы», «Дебиторская и кредиторская задолженности». Согласно проекту новой

программы Министерством финансов России разрабатываются проекты федерального стандартов, «Расходы» и «Участие в зависимых организациях и совместная деятельность», «Финансовые инструменты».

Таким образом, была проанализирована хронология реформирования бухгалтерского учета.

1.3 Современный порядок разработки и утверждения документов в области регулирования бухгалтерского учета

В настоящее время регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации осуществляется на основе системы нормативно-правовых актов, закрепленной Федеральным законом. К таким документам регулирования относятся:

1) федеральные стандарты;
2) отраслевые стандарты;
3) нормативные акты Центрального банка Российской Федерации;
4) рекомендации в области бухгалтерского учета;
5) стандарты экономического субъекта.

Разработка и утверждение каждого вида документов занимается определенный субъект регулирования.

Основным нормативным документом бухгалтерского учета считается Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ [4]. Он был принят в соответствии с Конституцией Российской Федерации Государственной Думой большинством голосов депутатов. Далее закон также большинством голосов был одобрен Советом Федерации и отравлен на подписание президенту России. С 1 января 2013 года федеральный закон вступил в силу. В данном законе определены общие понятия бухучета, требования касательно его ведения и регулирование основных положений.

Особое место в этой системе занимает нормативный уровень. Документы данного уровня определяют и конкретизируют правила ведения бухгалтерского учета, установленные в Федеральном законе. Обязанности разработки данных нормативных документов закреплены в третьей главе ФЗ-402 [4], согласно которой субъектами регулирования бухгалтерского учета в России являются:

1) Министерство Финансов России – федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий нормативное регулирование бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Под приказом Минфина выпускались Положения по бухгалтерскому учету, все изменения и нововведения в них, федеральные стандарты. К функциям Минфина относится утверждение программы разработки федеральных стандартов и самих стандартов, организация экспертизы проектов новых стандартов, участие в разработке международных стандартов и др.;

2)Банк России – субъект регулирования, который осуществляет разработку и утверждение отраслевых стандартов бухгалтерского учета для кредитных организаций финансового сектора, Банка России и не кредитных финансовых организаций, участвует в экспертизе проектов стандартов, в создании программы разработки федеральных стандартов, самих федеральных стандартов и международных стандартов бухгалтерского учета, также осуществляет иные функции (разрабатывает план счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и Банка Рос-сии, порядок их применения и др.);

3)саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации, союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета).

Несколько лет назад реформированием в сфере выпуска положений по бухгалтерскому учету в России занималось только Министерство Финансов РФ. Оно само планировало ход реформ, а также само их и осуществляло. В ходе

процесса гармонизации бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности в нашей стране стали появляться саморегулируемые организации, заинтересованные участвовать в регулировании бухгалтерского учета в России. Данная тенденция считается благоприятной, так как в упомянутые выше организации входят практикующие бухгалтеры и другие специалисты, которые смогут предложить изменения, опираясь на взгляд «изнутри» на бухгалтерский учет организаций. Министерство Финансов приняло решение распределить обязанности и ответственными за разработку федеральных стандартов бухгалтерского учета назначило Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр», Саморегулируемая организация аудиторов «Российский Союз аудиторов» (Ассоциация), Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности». В соответствии со статьей 24 ФЗ-402, субъекты негосударственного регулирования вправе разрабатывать проекты федеральных стандартов по бухгалтерскому учету, рекомендации и предложения в области бухгалтерского учета, проводить публичные обсуждения проектов федеральных стандартов и участвовать в них, участвовать в подготовке программы разработки федеральных стандартов, а также в разработке международных стандартов финансовой отчетности.

В процессе реформирования бухгалтерского учета в России, проводимого последнее время особая роль отведена разработке федеральных стандартов по бухгалтерскому учету, которые в недалеком будущем должны заменить существующие положения по бухгалтерскому учету и значительно приблизить хозяйственную деятельность предприятий к международной [32].

Согласно Федеральному закону федеральные стандарты для всех объектов экономической деятельности должны устанавливать определения необходимых терминов, порядок ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской

отчетности, специальные требования по бухгалтерскому учету для отдельных видов экономической деятельности, способы денежного измерения. В настоящее время в России действуют только положения по бухгалтерскому учету, но также ведется активная разработка федеральных стандартов.

Для разработки федеральных стандартов по бухгалтерскому учету Министерство финансов также утвердило примерную структуру Федерального стандарта по бухгалтерскому учету, которой рекомендуется следовать в процессе разработки. Утвержденная структура представлена в таблице 2. Также утвержден Приказ Минфина России от 16.05.2016 № 62н «Об утверждении Требований к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета»[34].

Таблица 2–Примерная структура федерального стандарта бухгалтерского учета

Разделы, подразделы	Основное содержание
Раздел 1. Общие положения	Предмет правового регулирования стандарта, в том числе принеобходимости разъяснение целей и мотивов принятия стандарта. Сфера применения стандарта (отношения, объекты бухгалтерскогоучета и экономические субъекты, на которые действие стандартараспространяется и (или) не распространяется; случаи добровольного применения стандарта). Определение и признаки объектов бухгалтерского учета, на которые распространяется действие стандарта (далее – объекты бухгалтерского учета) Иные специфические термины и определения, используемые вСтандарте

Раздел 2. Содержательнаячасть 2.1. Классификация объектов бухгалтерского учета 2.2. Условия принятияобъектов к бухгалтерскому учету 2.3. Оценка объектов бухгалтерского учета (первоначальная, последующая) 2.4. Условия списанияобъектов в бухгалтерскомучете	Порядок классификации объектов бухгалтерского учета. Условия принятия объектов к бухгалтерскому учету Допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета, в том числе при принятии их к бухгалтерскому учету и в последующем. Условия списания объектов в бухгалтерском учете. Специфические способы ведения бухгалтерского учета объектов,определяемые характером последних (порядок пересчетастоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной виностранной валюте, в валюту Российской Федерации дляцелей бухгалтерского учета, др.) Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета для экономических субъектов, имеющих право применять такиеспособы в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»

Окончание таблицы 2

Разделы, подразделы	Основное содержание
Раздел 4. Вступление в силу и переходные положения	Дата вступления стандарта в силу Возможность и порядокдосрочного применения стандарта Переходные положения (порядок формирования сопоставимой информации, в том числе при переходе от учета в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету к учету всоответствии со стандартом) Перечень нормативных правовых актов, в которые должныбыть внесены изменения, в связи с вступлением в силу стандарта (с изложением соответствующих изменений) Перечень нормативных правовых актов, подлежащих признанию утратившими силу в связи с вступлением в силуСтандарта
Приложения к стандарту(при необходимости)	Таблицы, формулы, примеры, др.

Разработкой федеральных стандартов может заниматься любой субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учет. Для этого в Министерство Финансов необходимо направить уведомление о разработке стандарта и разместить его на официальных сайтах обеих сторон в сети «Интернет». Далее в течение 10 дней разработчик должен опубликовать проект федерального стандарта на своем официальном сайте, который будет доступен всем заинтересованным пользователям.

После размещения проекта стандарта в течение 3 месяцев и более проводится его публичное обсуждение, выявляются недочеты и замечания, которые необходимо доработать. После завершения обсуждения и доработки проекта также в Министерство Финансов отправляется уведомление об этом.

Если субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета не взяли на себя обязательства по разработке стандарта, они ложатся на Министерство Финансов.

Разработанные проекты федеральных стандартов вместе со списком полученных замечаний в письменной форме подлежал экспертизе и обсуждению Советом по стандартам бухгалтерского учета при Министерстве Финансов. Деятельность Совета заключается в осуществлении проверки соответствия проекта стандарта российскому законодательству, потребностям пользователей бухгалтерской отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета.

Деятельность Совета регламентируется следующими нормативными документами:

1) Федеральный закон от 06.12.2011№ 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017) «О бухгалтерском учете»;

2) Приказ Минфина России от 14.11.2012 №145 «О Совете по стандартам бухгалтерского учета»;

3) Приказы Минфина России от 25.12.2015 №541, от 12.02.2016 №52, от 20.03.2017 №279, от 23.10.2017 №957 «Об утверждении состава Совета»;

4) Регламент Совета по стандартам бухгалтерского учета (протокол №1 от 18.02.2016).

Состав Совета, который должен состоять из 5 представителей органов государственного регулирования бухгалтерского учета и 10 представителей субъектов негосударственного регулирования и научной общественности, утверждает руководитель Министерства Финансов. Кандидаты, желающие

состоять в Совете должны иметь высшее образование, достойную репутацию и опыт профессиональной деятельности в сфере бухгалтерского учета.

В течение не более одного месяца Совет должен принять большинством голосов решение о прохождении проекта экспертизы и принятии его к утверждению или отправлении его на доработку.

Наряду с федеральными стандартами бухгалтерского учета в группу нормативно правовых актов органов государственного регулирования включены отраслевые стандарты бухгалтерского учета. Они обязательны к применению соответствующими экономическими субъектами (если иное не установлено этими стандартами). Они устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности, разрабатываются и утверждаются органами государственного регулирования бухгалтерского учета (Центральный Банк Российской Федерации, Министерство финансов), проходя экспертизу Совета по стандартам бухгалтерского учета по системы аналогичной процессу утверждения федеральных стандартов.

Отраслевые стандарты бухгалтерского учета конкретизируют и уточняют специальные требования либо учет отдельных видов экономической деятельности (например, учет в бюджетных организациях, учет организаций финансового сектора и т.д.). Выпущенные отраслевые стандарты размещаются на официальном сайте Банка России.

Таким образом, была рассмотрена система нормативного регулирования бухгалтерского учета, а также порядок разработки и утверждения соответствующих правовых документов.

Также была рассмотрена процедура разработки проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета, их утверждения и вступления в силу, так как в ближайшие годы ожидается принятие множества федеральных стандартов бухгалтерского учета.

Выводы по разделу один

Таким образом, были выделены и проанализированы предпосылки, объясняющие необходимость глобального реформирования бухгалтерского учета.

Множество факторов указывают на пробелы в существующей системе, которые необходимо заполнить и в итоге сформировать высокоразвитую и передовую систему бухгалтерского учета в России.

В ходе работы была проанализирована хронология реформирования бухгалтерского учета и выделены 5 основных этапов гармонизации бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности.

Также была рассмотрена система нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработки и утверждения соответствующих правовых документов в настоящее время.

2 РОССИЙСКИЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ ПРАВИЛА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АРЕНДЫ

2.1 Эволюция российских норм бухгалтерского учета аренды: курс на гармонизацию с международными стандартами финансовой отчетности

С момента распада Советского Союза и перехода от командной экономики к рыночной бухгалтерский учет аренды в России эволюционировал крайне медленно. Данный процесс берет начало с введения «Гражданского кодекс Российской Федерации»№ 14-ФЗ, документ вступил в силу 26 января 1996 [1].

Как известно, Гражданский Кодекс регулирует имущественные и личные неимущественные отношения. Глава 34 «Аренда» лишь косвенно связана с бухгалтерским учетом, но тем не менее внесла огромный вклад в его развитие. Другими словами, нововведение регламентировало отношения между арендатором и арендодателем. Несмотря на это, кодекс ввел ряд основополагающих для целей бухгалтерского учета понятий. Так например, статья 606 определила договор аренды. Это позволило принимать решение о признании к учету имущества по договору аренды. Особенностью в нем являлось то, что в договоре в обязательном порядке прописывался балансодержатель. Именно он принимал к учету объект аренды, и начислял амортизацию в течении определенного статьей 610 срока аренды.

Кроме того,Гражданский кодекс раскрыл понятиеарендодателя и арендатора, арендных платежей, финансовой аренды(лизинга) и т.п.

Следующим нововведением в бухгалтерском учете аренды стал Приказ Минфина РФ от 17 февраля 1997 № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» [8].Особенностью данного указа было то, что он регулировал только отражение операций на счетах и не коснулся ряда важных вопросов. Так например, для целей бухгалтерского учета в нем отсутствовали вопросы связанный с признанием, оценкой и классификацией объектов аренды.

В соответствии с ним учет операций по договору аренды необходимо было руководствоваться Постановлением Правительства РФ от 29 июня 1995 г.№ 633 (ред. от 21.07.1997) «Временное положение о лизинге» [5], Положением о бухгалтерском учете и отчётности Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 1994 г. № 170[7], Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкцией по его применению, утвержденных Приказом Минфина СССР от 1 ноября 1991 г № 56[6].

Первый документ утратил силу в связи с изданием Постановления Правительства РФ от 12.07.1999 № 794 [12]. Второй утратил силу с 1 января 1999 года (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н)[11].Третий не применяется на территории Российской Федерации в связи с изданием Приказа Минфина РФ от 29.12.2000 № 123н [14]. Таким образом уже с 1999 года стало невозможно применять Приказ № 15, однако официально документ утрачивает силу только с 1 января 2022 года в связи с выходом Приказа Документ утрачивает силу с 1 января 2022 года в связи с изданием Приказа Минфина России от 25апреля2019 № 199[21]. Так или иначе с конца прошлого столетия идо недавнего времени России отсутствовало нормативное регулирование бухгалтерского учета аренды. Последние 20 лет учет велся на счетах в соответствии с «Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», который был утвержден Приказом Минфина РФ № 94н 31 октября 2000[23].

В соответствии с Программой разработки федеральных стандартов на 2018-2020 гг. был разработан Федеральный стандарт бухгалтерского учет ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Документ был утвержден Приказом Минфина России № 208н 16 октября 2018 [20].

Таким образом, в процессе выполнения работы был проведен анализ эволюции бухгалтерского учета аренды, которое состояло из утверждения Гражданского

кодекса, приказа№ 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» и наконец федерального стандарта ФСБУ 25/2018.

С момента вступления в силу ФСБУ 25/2018 начинается новый этап эволюции российских норм бухгалтерского учета аренды, взявшего курс на гармонизацию с международными стандартами финансовой отчетности. Обоснование необходимости проведения этих изменений проведено в следующем пункте.

2.2 Необходимость реформирования действующего порядка бухгалтерского учета аренды

На сегодняшний день бухгалтерский учет в Россииуже претерпел множество изменений. Во многом это связано с историческими событиями последнего столетия. В 20 веке в России существовала командно-плановая экономика, и главным потребителем бухгалтерской информации долгое время являлось государство. В связи с перестройкой возникла потребность реформирования бухгалтерского учета, так как в процессе глобализации стало необходимо соответствовать единым нормам составления финансовой отчетности. Введение данной системы позволит каждому пользователю получить наиболее объективную информацию о финансовом состоянии предприятия, а также поспособствует привлечению иностранных инвестиций[22].

В условиях рыночной экономики многие предприятия отдают предпочтения аренде имущества, необходимого для производства. Одни поступают так из-за отсутствия возможности приобрести средство производства, другие ради повышения экономической эффективности производства. Так например, почти каждое предприятие не имеет в собственности помещения под склад, цех или офис, и, как правило арендует его. Так или иначе, арендованное имуществостановится крайне распространенным явлением и требует надлежащего отражения в учете[38].

Исследованию проблем методологии бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов операций, возникающих по договору аренды, посвящены работы Г.И. Алексеевой [24], Т.М. Алдаровой [23], Г.Ф. Варнаковой [26], М.А. Вахрушиной [27], И.Д. Деминой [29], И.Р. Дун [30–31], В.В. Ковалева [36–37], Л.П. Курочкина Л.Г[39]. Лукиновой [40,44], Н.В. Малиновской [42], Н.И. Малых [43], В.Ю. Паздеровой, Р.А. Тхагапсо, Ф.Т. Хот [46], Н.А. Продановой, Н.И. Малых [50], В.С. Плотникова, О.В. Плотниковой, В.И. Мельникова [48], О.В. Плотниковой [49], Я.В. Путырская [51], Т.И. Фрадиной, Т.А. Павловой [53] и др.

Одна часть исследований посвящена проблемам методологии бухгалтерского учета объектов, возникающих по договору аренды, другая сопоставляет порядок учета в соответствии с мировыми стандартами.

Одной из главных причин реформирования бухгалтерского учета аренды является тот факт, что на текущий момент в российской системе отсутствует нормативный документ способный этот процесс регулировать.

Существующий Приказ Минфина РФ № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» неспособен выполнить эту функцию по ряду причин. Во-первых, он ссылается на отмененные нормативные документы, применение которых просто невозможно. Во-вторых, данный документ не содержит ряд важных для целей бухгалтерского учета вопросов. Дело в том, что в нем отсутствует информация о том, на чьем же балансе отражать арендованное имущество.

Важность данного вопроса обусловлена способностью объекта аренды приносить экономические выгоды обеим сторонам. Для арендодателя они выражены в виде дохода от платы за пользование имуществом, а для арендатора скорее являются доходом, который может быть получен в будущем. Кроме того, Приказ № 15 не содержит рекомендаций по оценке и классификации объектов аренды.

Таким образом, была проанализирована необходимость и целесообразность реформирования существующего порядка бухгалтерского учета основных средств, а также выявлены значительные его недостатки.

2.3 Сходства и различия проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

У ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IAS) 16 существуют определенные сходства и различия требований к учету и отражения информации об объектах, возникающих по договору аренды (таблица 3).

Для наглядности результаты сравнения основных требований представлены в таблице 3.

Таблица 3 –Сопоставление основных требований российских и международных стандартов учета арендных отношений

Критерий	МСФО (IFRS) 16	ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды»
Определение договора аренды	«Договор в целом или его отдельные компоненты являются договором аренды, если по этому договору передается право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение.».	В явном виде отсутствует. Однако п.2 определяет договоры аренды, как договоры,положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление арендодателем, лизингодателем, правообладателем, иным лицом (далее - арендодатель) за плату арендатору, лизингополучателю, пользователю, иному лицу (далее - арендатор) имущества во временное пользование (далее - договор аренды)
Основа классификации объекта в качестве объекта учета аренды.	«Право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение» п 9	Переход всех экономических выгод и рисков, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды, от арендодателя к арендатору
Дата классификации	Наиболее ранняя из двух дат: 1) дата заключения договора	Наиболее ранняя из двух дат: 1) дата, на которую предмет аренды

объектов учета аренды (дата начала арендных отношений)	аренды; 2) дата принятия сторонами на себя обязательств в отношении основных условий аренды.	становится доступным для использования арендатором; 2) дату заключения договора аренды.

Окончание таблицы 3

Виды	Классификацияаренды имеет значение только для арендодателя: 1)Финансовая аренда (аренда, в рамках которой осуществляется передача практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на базовый актив.) 2)Операционная аренда (аренда, в рамках которой не осуществляется передача практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на базовый актив.) Базовый актив - актив являющийся объектом аренды, право на использование которого было предоставлено арендатору арендодателем.	Классификация аренды для арендодателя: 1)Неоперационная (финансовая) аренда (если к арендатору переходят экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды) 2)Операционная аренда (если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель.)

Критерии признания объектов учета аренды	Отсутствуют	Объекты бухгалтерского учета классифицируются как объекты учета аренды при единовременном выполнении следующих условий: 1) арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок; 2) предмет аренды идентифицируется (предмет аренды определен в договоре аренды, и этим договором не предусмотрено право арендодателя по своему усмотрению заменить предмет аренды в любой момент в течение срока аренды); 3) арендатор имеет право на получение экономических выгод от использования предмета аренды в течение срока аренды; 4) арендатор имеет право определять, как и для какой цели используется предмет аренды в той степени, в которой это не предопределено техническими характеристиками предмета аренды. Стандарт не применяется к объектам бухгалтерского учета не классифицированным как объекты учета аренды в соответствии с настоящим пунктом.

В качестве сходств можно выделить практически полное совпадение определения договора аренды, а также дат классификации объектов учета аренды по МСФО (IAS) 16 и ФСБУ. Кроме того, оба стандарта аналогично подразделяют аренду на финансовую (неоперационную) и операционную, и классифицируют ее только для арендодателя. Для арендатора же любая аренда является операцией финансирования.

Основные требований к учету арендных операций ФСБУ от МСФО помимо сходств имеют ряд отличий. Российский стандарт ставит в основу классификации переход экономических выгод от арендодателя к арендатору, тогда как в международный - переход права контролировать пользование активом. Также в ФСБУ предусмотрены критерии признания объектов учета аренды, что

значительно упрощает признание договоров аренды российскими экономическими субъектами[28].

Далее были сопоставленный требования МСФО и ФСБУ по учету арендных отношений в разрезе сроков аренды(таблица 4).

Таблица 4 – Сопоставление требований российских и международных стандартов учета арендных отношений в разрезе сроков аренды

Критерий	МСФО (IFRS) 16	ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды»
Определение срока аренды	Не подлежащий досрочному прекращению период, «в течении которого арендатор имеет право пользоваться базовым активом вместе с: 1) периодами, в отношении которых предусмотрен опцион на продление аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион; 2) периодами, в отношении которых предусмотрен опцион на прекращение аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор не исполнит этот опцион.	В явном виде отсутствует. Период, в течении которого имущество, предоставляемое за плату во временное пользование в целом или отдельно по каждой из частей, учитывается на балансе арендатора.
Дата начала срока аренды	Дата, на которую арендодатель делает базовый актив доступным для использования арендатором.	Течение срока аренды начинается с даты предоставления предмета аренды.

Окончание таблицы 4

Возможность пересмотра	В случае изменения периода аренды, не подлежащего досрочному прекращению.	Срок аренды пересматривается в случае наступления событий, изменяющих допущения, которые использовались при первоначальном определении срока аренды (при предыдущем пересмотре срока аренды). Связанные с таким пересмотром корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.

Из таблицы видно, что определение срока аренды практически совпадает, отличие составляет лишь в возможном предусмотрении опциона на продление аренды в международном стандарте.Как и в МСФО в российским стандарта срок

аренды начинается с даты предоставления арендодателем предмета аренды, и имеется возможность пересмотра срока аренды [52].

В ходе работы так же были сопоставлены требования международных и российских стандартов учета арендных отношений в разрезе учета у арендатора объектов финансовой аренды (таблица 5).

Таблица 5 – Сопоставление требований российских и международных стандартов учета арендных отношений в разрезе учета у арендатора объектов финансовой аренды

Критерий	МСФО (IFRS) 16	ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды»
Объекты учета	1) актив в форме права пользования 2) обязательство по аренде.	1) право пользования активом 2) обязательство по аренде
Освобождение от признания актива	Освобождение от признания актива действует в следующих случаях: 1) краткосрочной аренды 2) аренда, в которой базовый актив имеет низкую стоимость	Освобождение от признания актива действует в следующих случаях: 1) срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды; 2) рыночная стоимость предмета аренды без учета износа (то есть стоимость аналогичного нового объекта) не превышает 300 000 руб. и при этом арендатор имеет возможность получать экономические выгоды от предмета аренды преимущественно независимо от других активов; 3) арендатор относится к экономическим субъектам, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную БФО.

Продолжении таблицы 5

Первоначальная оценка		
Актив	Оценивается по первоначальной стоимости, включающей в себя: – «величину первоначальной оценкиобязательства по аренде; – арендные платежи на дату начала аренды или до такой даты за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде; – любые первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором; – оценку затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и перемещении базового актива, восстановлении участка, на котором он располагается, или	Актив оценивается по фактической стоимости, которая включает: 1) величину первоначальной оценки обязательства по аренде; 2) арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты; 3) затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях; 4) величину подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства, в частности, по

	восстановлении базового актива до состояния, которое требуется в соответствии с условиями аренды, за исключением случаев, когда такие затраты понесены для производствазапасов».	демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды.
Обязательство	Оценивается по приведенной стоимости арендных платежей, которые еще не осуществлены на дату начала аренды.	Обязательство оценивается каксумма приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки.
Последующая оценка		
Актив	Актив оценивается следующим образом: 1) по первоначальной стоимости за вычетом амортизации и накопленных убытков от обесценения с корректировкой на переоценку обязательства по аренде; 2) по переоцененной стоимости, если актив относится к классу основных средств, к которому арендатор применяет модель учета по переоцененной стоимости по МСФО(IAS) 16; 3) по справедливой стоимости в случае, когда актив удовлетворяет определению инвестиционной недвижимости, к которой арендатор применяет модель учета по справедливой стоимости по IAS 40;	1) Фактическая стоимость права пользования активом пересматривается в случаях: 1.1) изменения условий договора аренды; 1.2) изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды; 1.3) изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде. Изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом. Уменьшение обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включается в доходы текущего периода.

Окончание таблицы 5

Актив	4) тестируется на обесценение в соответствии с требованиями МСФО.	2) Стоимость права пользования активом погашается посредством амортизации, за исключением случаев, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются
Обязательство	Обязательства оцениваются следующим образом: 1) «увеличивая балансовую стоимость для отражения процентов по обязательству по аренде; 2) уменьшая балансовую стоимость для отражения осуществленных арендных платежей; 3) переоценивая балансовую стоимость для отражения	В рамках ФСБУ обязательства: 1) увеличиваются на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически уплаченных арендных платежей; 2) Переоцениваются, в случаях:изменения условий договора аренды: – изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое

	переоценки или модификации договоров аренды или для отражения пересмотренных по существу фиксированных арендных платежей». В составе прибыли или убытка признаются следующие статьи: 1) «проценты по обязательству по аренде; 2) переменные арендные платежи, не включенные в оценку обязательства по аренде в периоде, в котором наступает событие или условие, приводящее к осуществлению таких платежей»	учитывалось ранее при расчете срока аренды; – изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде. Изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом. Уменьшение обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включается в доходы текущего периода.

По аналогии с МСФО в ФСБУ, если аренда признается, то в учете арендатора возникает актив в форме права пользования и обязательство по аренде. При этом в каждом стандарте предусмотрена возможность освобождения от признания актива. Объект может быть не признан в качестве аренды, если имеет место краткосрочная аренда (менее 12 месяцев) или при низкой стоимости (не более 300 000 руб.) предмета аренды. При первоначальной оценке актива у арендатора учитываются аналогичные затраты, но в отличие от МСФО, в котором формируется «первоначальная стоимость», в ФСБУ данная стоимость называется «фактической».

Первоначальная оценка обязательств, а также последующая оценка активов и обязательств по международным и федеральным стандартам производится в аналогичном порядке.

Далее были сопоставлены требования российских и международных стандартов учета арендных отношений, в случаях освобождения от признания актива как права пользования (таблица 6).

Таблица 6 – Сопоставление требований российских и международных стандартов учета арендных отношений, в случаях освобождения от признания актива как права пользования

Критерий	МСФО (IFRS) 16	ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды»
Объекты учета	Расходы (арендные платежи по такой аренде).	Расходы (арендные платежи)
Отражение в учете	«Признаются линейным методом в течение срока аренды, либо с использованием другого систематического подхода, если такой подход лучше отражает структуру получения выгод арендатором»	Отражаются равномерно в течение срока аренды или на основе другого систематического подхода, когда такой подход лучше соответствует характеру использования арендатором выгод (преимуществ) от предмета аренды

Из таблицы видно, в качестве объектов учета рассматриваются арендные платежи, отражение в учете имеет сходный порядок.

Далее был рассмотренучет у арендодателя объектов финансовой аренды в соответствиис международными и российскими стандартами (таблица 7).

Таблица 7 – Сопоставление требований российских и международных стандартов учета арендных отношений в разрезе учета у арендодателя объектов финансовой аренды

Критерий	МСФО (IFRS) 16	ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды»
Объекты учета	1) актив в качестве дебиторской задолженности; 2) доход	1) инвестиция в аренду 2) процентный доход

Окончание таблицы 7

Первоначальная оценка		
Актив в качестве дебиторской задолженности	Сумма, равная чистым инвестициям в аренду	-
Инвестиции в аренду	-	Оценивается в размере чистой стоимости, которая определяется путем дисконтирования ее валовой стоимости по процентной ставке.
Последующая оценка		

Финансовый(процентный) доход	Оценка основывается на графике, отражающем неизменную периодическую норму доходности по чистой инвестиции арендодателя в аренду.	Оценивается равномерно или на основе другого систематического подхода, отражающего характер использования арендатором экономических выгод от предмета аренды.
Инвестиции в аренду	К чистым инвестициям в аренду применяются требования в отношении обесценения, предусмотренные МСФО (IFRS) 9	Чистая стоимость инвестиции в аренду проверяется на обесценение в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 9.

По МСФО в виде объектов рассматриваются доход и актив в качестве дебиторской задолженности, тогда как в ФСБУ – инвестиции в аренду и процентный доход. Данные понятия в рамках сравнения являются схожими, так как первоначальная оценка по международным стандарта сопоставима с объектом учёта в федеральном стандарте. Что же касается последующей оценки, то финансовая аренда учитывается примерно одинаковым способом.В РСБУ не регламентирован порядок учета инвестиций в аренду, поэтому в обоих случаях в отношении обесценения применяется МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Далее в ходе сопоставления требований ФСБУ и МСФО связанных с учетом у арендатора объектов операционной аренды было сравнены объекты учета (таблица 8).

Таблица 8 – Сопоставление требований российских и международных стандартов учета арендных отношений в разрезе учета у арендодателя объектов операционной аренды

Критерий	МСФО (IFRS) 16	ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды»

Объекты учета	1) актив, являющийся предметом операционной аренды, в соответствии с характером таких базовых активов; 2) доход (арендные платежи); 3) расходы (затраты, включая затраты на амортизацию, понесенные при получении дохода от аренды)	1) актив переданный в аренду; 2) доход
Отражение в учете		
Актив, переданный в аренду	В соответствии с правилами оценки, исходя из характера базовых активов, являющихся предметом операционной аренды.	Применяются принятый порядок учета актива, за исключением изменения оценочных значений.
Доход	Распределяется линейным методом или другим систематическим методом, если такой метод обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования базового актива.	Признается равномерно или на основе другого систематического подхода, отражающего характер использования арендатором экономических выгод от предмета аренды.
Расходы	1) затраты, понесенные при получении дохода от аренды; 2) затраты на амортизацию (п. 82); 3) первоначальные прямые затраты, понесенные при согласовании договора операционной аренды, прибавляются к балансовой стоимости базового актива и признаются на протяжении срока аренды с использованием тех же принципов, которые применяются к доходу от аренды.	Отсутствует.

В результате выявлено отличие связанное с учетом расхода по аренде в качестве объекта учета в соответствии с международным стандартом. В российском же выделяют только актив и доход, учет которых осуществляется аналогичным способом.

Таким образом, были проанализированы сходства и различия ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда». В результате анализа выявлено, что проект стандарта был существенно приближен к МСФО. Вступление в силу федерального стандарта предполагает переход бухгалтерского учета аренды на новый уровень, тем самым выполняя основные цели программы реформирования: повышения прозрачности информации, достоверности и объективности оценки, наглядность и сопоставимость для заинтересованных пользователей, а также повышение уровня квалификации бухгалтеров для использования профессионального суждения.

Выводы по разделу два

Таким образом, в процессе выполнения работы был проведен анализ эволюции бухгалтерского учета аренды, которое состояло из утверждения Гражданского кодекса, приказа№ 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» и наконец федерального стандарта ФСБУ 25/2018.В результате реформы, длившейся около 20 лет, бухгалтерский учет аренды был значительно приближен к международными стандартами финансовой отчетности.

В ходе работы была проанализирована необходимость и целесообразность реформирования существующего порядка бухгалтерского учета основных средств, а также выявлены значительные его недостатки.

Были проанализированы сходства и различия ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда». В результате анализа выявлено, что проект стандарта был существенно приближен к МСФО. Вступление в силу федерального стандарта предполагает переход бухгалтерского учета аренды на новый уровень, тем самым выполняя основные цели программы реформирования: повышения прозрачности информации, достоверности и объективности оценки, наглядность и сопоставимость для заинтересованных пользователей, а также

повышение уровня квалификации бухгалтеров для использования профессионального суждения.

3ПОРЯДОК ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ»

3.1 Бухгалтерский учет и раскрытие информации у арендатора

Со вступлением в силу ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» порядок учета для арендатора в России существенно изменится. Продемонстрируем бухгалтерский учет на примере.

Организация ООО «Актив» в 2017 году заключила договор аренды с ООО «Пассив», для которой сдача в аренду не является основным видом деятельности. Объектом аренды выступил новый легковой автомобиль, который перевозит руководителя. Указанная в договоре стоимость машины 500 000 рублей, срок аренды 3 года. Дата, начиная с которой право пользования переходит к ООО «Актив», 1 января 2018 год. Срок полезного использования на 2018 год составляет 10 лет. Согласно договору предусмотрены арендные платежи в размере 100 000 рублей 31 декабря каждого года, в течении всего срока арены. В соответствии с договором аренды перед тем, как вернуть автомобиль, арендатор за свой счет обязан провести автомобильный детейлинг, примерная стоимость которого 10 000 рублей, ставка дисконтирования в соответствии с договором аренды 12% годовых. По окончании срока автомобиль будет возвращён арендодателю.

В 2018 году объект был принят к учету по стоимости 500 000 рублей. Арендный платеж был перечислен на банковский счет ООО «Пассив».

Сумма оценочного обязательства по автомобильному детейлингу концу использования должна составить 10 000 руб. Значит на момент принятия к учету данная сумма дисконтируется. Коэффициент дисконтирования в соответствии с договором аренды был принят равный величине 12%. Сумма оценочного обязательства, рассчитывается:

В таблице 7 представлены бухгалтерские записи, отраженные в учете ООО «Актив» за 2018 год.

Таблица 9– Бухгалтерские записи в учете арендатора за 2018 год

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
001		500 000	Автомобиль принят к учету
26	96	7 972	Создан оценочное обязательствопод автомобильный детейлинг
26	76	100 000	Начислена арендная плата
76	51	100 000	Перечислена арендная плата

С 2019 года ООО «Актив» приняло решение о применении ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет», и определило порядок перехода. В учетную политику были внесены изменения, согласно которым последствия связанные с переходом на новый стандарт будут отражены ретроспективно, амортизация по всем видам арендованного имущества будет проводится линейным методом. Для организации учета был открыт субсчет счет аналитического учета 01.а.1 «Аренда выданная», и 01.а.2 «Аренда полученная, 02.а.1 «Амортизация по выданной аренде», 02.а.2 «Амортизация по полученной аренде» На первом будет отражена информация по объектам переданным по договору аренды, на втором по объектам полученным. Данная информация будет раскрыта в пояснениях к отчетности.

Автомобиль классифицируется в учете как объект арендных отношений. Согласно учетной политике амортизация проводится линейным методом.

Автомобиль принимается к учету по стоимости, равной приведенной сумме будущих платежей при ставке дисконтирования 12 % (ставка дисконтирования указана в договоре) на 2019 год рассчитывается:

В 2019 году в связи с приближением срока исполнения оценочного обязательства была произведена дооценка. Сумма дооценки рассчитана:

В таблице 8бухгалтерские записи, отраженные в учете ООО «Актив» за 2019 год.

Таблица 10 – – Бухгалтерские записи в учете арендатора за 2019 год

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
	001	500 000	Списание аренды с забалансового счета
01.а.2	76	189 286	Принятие автомобиля к учету
26	02	94 643	Начислена амортизация за 2019 год
91	96	957	Увеличено оценочного обязательства по детейлингу
76	51	120 000	Перечислена арендная плата

В 2020 году в связи с наступлением срока исполнения оценочного обязательства была произведена дооценка. Сумма дооценки рассчитана:

В этом же году ООО «Актив» провел процедуру детейлинга на сумму 12 000 рублей без НДС, разница была отнесена на расходы.

В 2020 году была проведена переоценка автомобиля, как объекта учета аренды и проведена соответствующая корректировка, отнесенная на расходы Сумма корректировки рассчитывается:

В 2020 году по истечении срока аренды ООО «Актив» возвращает автомобиль.

В таблице 9 представлены бухгалтерские записи, отраженные в учете ООО «Актив» за 2020 год.

Таблица 11– Бухгалтерские записи в учете арендатора за 2020 год

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
26	02	94 643	Начислена амортизация
91	96	1 071	Увеличено оценочного обязательства по детейлингу
91	76	10 714	Изменение приведённой стоимости обязательства аренды
76	51	120 000	Перечислена арендная плата
96	60	10 000	Погашено оценочное обязательство
91	60	2 000	Отражена дополнительная сумма по ремонту
02.а.2	01.а.2	189 286	Списана стоимость права пользования активом

Таким образом, был проиллюстрирован бухгалтерский учет и раскрытие информации по аренде у арендатора согласно предлагаемому порядку.

3.2 Бухгалтерский учет и раскрытие информации у арендодателя

Со вступлением в силу ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» порядок учета объектов по договору аренды у арендодателя в России существенно не измениться.

Продемонстрируем бухгалтерский учет аренды на примере.

Организация ООО «Актив» в 2017 году заключила договор аренды с ООО «Пассив», для которой сдача в аренду не является основным видом деятельности. Объектом аренды выступил новый легковой автомобиль, который перевозит руководителя. Указанная в договоре стоимость машины 500 000 рублей, срок аренды 3 года. Дата, начиная с которой право пользования переходит к ООО «Актив», 1 января 2018 год. Срок полезного использования на 2018 год составляет 10 лет. Согласно договору предусмотрены арендные платежи в размере 100 000 рублей 31 декабря каждого года, в течении всего срока арены. В соответствии с договором аренды перед тем, как вернуть автомобиль, арендатор за свой счет обязан провести автомобильный детейлинг, примерная стоимость которого 10 000 рублей, ставка дисконтирования в соответствии с договором аренды 12% годовых. По окончании срока автомобиль будет возвращён арендодателю.

Доход от сдачи в аренду в учете организации признается в качестве прочего дохода.

Арендный платеж был перечислен на банковский счет ООО «Пассив».

В таблице 10 представлены бухгалтерские записи, отраженные в учете ООО «Актив» за 2018 год.

Таблица 12– Бухгалтерские записи в учете арендодателя за 2018 год

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
01.а.1	01.1	500 000	Автомобиль передан в аренду
76	91	100 000	Начислена арендная плата
91	02.а.1	20 000	Начислена амортизация
51	76	100 000	Получена арендная плата

С 2019 года ООО «Пассив» приняло решение о применении ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет», и определило порядок перехода. В учетную политику были внесены соответствующие изменения. Для организации учета был открыт субсчет аналитического учета 01.а.1 «Аренда выданная», и 01.а.2 «Аренда полученная, 02.а.1 «Амортизация по выданной аренде», 02.а.2 «Амортизация по полученной аренде» На первом будет отражена информация по объектам переданным по договору аренды, на втором по объектам полученным. Данная информация будет раскрыта в пояснениях к отчетности.

Автомобиль в соответствии со стандартам признается как инвестиционный доход. Сумма рассчитывается:

В таблице 11 представлены бухгалтерские записи, отраженные в учете арендодателя за 2019 год.

Таблица 13– Бухгалтерские записи в учете арендодателя за 2019 год

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
62	91	100 000	Начислена арендная плата
76	91	189 286	Признан инвестиционный доход
91	02.а.1	20 000	Начислена амортизация
51	76	100 000	Получена арендная плата

В 2020 году инвестиционный доход был пересчитан в связи с приближением окончания срока аренды. Сумма корректировки рассчитывается:

В 2020 году арендованный автомобиль был возвращен арендодателю. Бухгалтерские записи проведенные в учете ООО «Пассив» приведены в таблице 12.

Таблица 12 – Бухгалтерские записи в учете арендодателя за 2020 год

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
76	91	10 714	Скорректирована сумма инвестиционного дохода
91	02.а.1	20 000	Начислена амортизация
51	76	100 000	Получена арендная плата
01.1	01.а.1	500 000	Автомобиль возвращен арендодателю
02.а.1	02.1	300 000	Амортизация по переданным основным средствам

Таким образом, был проиллюстрирован бухгалтерский учет и раскрытие информации по аренде у арендодателя согласно предлагаемому порядку.

Выводы по разделу три

Таким образом, был проиллюстрирован бухгалтерский учет объектов арендных отношений у арендатора. Продемонстрирован порядок первой и последующих оценок. Так же показа порядок раскрытия информации по аренде у арендодателя согласно предлагаемому порядку.

Таким образом, был проиллюстрирован бухгалтерский учет объектов арендных отношений у арендодателя. Продемонстрирован порядок первой и последующих оценок инвестиционной аренды. Так же показа порядок раскрытия информации по аренде у арендатора согласно предлагаемому порядку.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, в результате выполнения выпускной квалификационной работы была достигнута цель исследования: были изучены причины, процесс и результаты реформирования и гармонизации бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации с международными стандартами финансовой отчетности.

Для достижения целей были выполнены следующие задачи:

1) рассмотрен генезис реформирования бухгалтерского учёта в Российской Федерации, в результате чего было выявлено, что множество факторов указывают на пробелы в существующей системе, которые необходимо заполнить и в итоге сформировать высокоразвитую и передовую систему бухгалтерского учета в России. Также было выделено 5 основных этапов гармонизации бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности и рассмотрена система нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработки и утверждения соответствующих правовых документов в настоящее время;

2) исследованы сходства и различия российских и международных правил бухгалтерского учета аренды и обоснованы необходимость реформирования действующего порядка бухгалтерского учета аренды. В результате исследования было выявлено, что в течение проведения реформы, длившейся около 20 лет, бухгалтерский учет аренды был значительно приближен к международными стандартами финансовой отчетности. В существующем порядке бухгалтерского учета основных средств были выявлены недостатки и пути дальнейшего развития. А в результате анализа сходств и различий ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» выявлено, что проект стандарта был существенно приближен к МСФО, и оставшихся различий значительно меньше, чем нововведений. Вступление в силу федерального стандарта предполагает переход бухгалтерского учета основных средств на новый уровень, тем самым выполняя основные цели программы реформирования;

3) был разработан порядок практического применения положений федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды»: проиллюстрирован порядок бухгалтерского учета признания, начисления амортизации, проведения переоценки, в соответствии с действующим правилами и порядком, предлагаемыми ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды».

Результаты выпускной квалификационной работы могут быть использованы для дальнейшего изучения реформирования и гармонизации бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также в качестве учебных материалов для бакалавров во время изучения дисциплин «Бухгалтерский учет и анализ» и «Международные стандарты бухгалтерской отчетности. На основании данной исследовательской работы могут быть разработаны материалы обучения бухгалтеров в России в целях облегчения перехода к новой системе бухгалтерского учета.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 29.07.2018) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.02.2019).

2 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ [Электронный ресурс]: // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.03.2019).

3 О консолидированной финансовой отчетности [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ [Электронный ресурс]: // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.02.2019).

4 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федер. закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ по сост. на 31.12.2017 г.: принят Гос. Думой 22.11.2011 г.: одобр. Советом Федерации 29.11.2011 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.03.2019).

5 Временное положение о лизинге [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 29.06.1995 № 633 (ред. от 21.07.1997) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.02.2019).

6 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению [Электронный ресурс]: Приказ Минфина СССР от 01.11.1991 № 56 (ред. от 17.02.1997) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.02.2019).

7 Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 26.12.1994 № 170 (ред. от 03.02.1997) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.02.2019).

8 Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 17.02.1997 № 15 (ред. от 23.01.2001) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.02.2019).

9 Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс]: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 // СПС «Консультант-Плюс» (дата обращения 01.04.2019).

10 Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.03.2019).

11 Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Зарегистрировано в Минюсте России 27.08.1998 № 1598 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.02.2019).

12 Об изменении и признании утратившем в силу решений правительства Российской Федерации в связи с федеральным законом «О лизинге» [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 12.07.1999 № 794 (ред. от 20.02.2002) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.02.2019).

13 Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.02.2019).

14 О неприменении на территории Российской Федерации приказа Министерства Финансов СССР от 1 ноября 1991 г. n 56 "об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению" [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 29.12.2000 № 123н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.02.2019).

15 Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс]:

Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 283 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.02.2018).

16Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13.12.2010 № 167н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.05.2018).

17 Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг. [Электронный ресурс]: Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. № 70н // СПС «Консультант-Плюс» (дата обращения 12.02.2019).

18 Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017-2019 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. № 70н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг. [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов Российской федерации от 07.06.2017 № 85н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.02.2018).

19 Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018-2020 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 7 июня 2017 г. № 85н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017-2019 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. № 70н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг.» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 18.04.2018 № 83н // СПС «Консультант-Плюс» (дата обращения 12.02.2019).

20 Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина

России от 16.10.2018 № 208н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.02.2019).

21 О признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 17 февраля 1997 г. № 15 "Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга" [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 25.04.2019 № 199 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.02.2019).

22Агеева, О.А. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник для академического бакалавриата / О.А. Агеева, Л.С. Шахматова. – Люберцы: Юрайт, 2016. – 509 с.

23Алдарова, Т.М. Учет аренды у арендатора: анализ положений МСФО (IAS) 17 «Аренда» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» / Т.М. Алдарова // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 6. – С. 40–56.

24 Алексеева, Г.И. Учет аренды в условиях стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчётности / Г.И. Алексеева // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – №4 (442). [Электронный ресурс]: URL: https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-arendy-v-usloviyah-standartizatsii-buhgalterskogo-ucheta-i-finansovoy-otchetnosti (дата обращения: 17.03.2019).

25Бурова, А.А. Реформирование бухгалтерского учета в России // Сборник «Актуальные научные исследования и разработки» Материалы Международной (заочной) научно-практической конференции под общей редакцией А.И. Вострецова. г. Нефтекамск, Республика Башкортостан, Российская Федерация. – 2017. – С. 123-135.

26Варнакова, Г.Ф. Учет лизинговых операций у лизингодателя / Г.Ф. Варнакова // ACTUALSCIENCE. – 2016. – Т. 2. – № 4. – С. 71–72.

27 Вахрушина, М.А. Учет лизинговых операций. Российский подход лизингополучателя, бухгалтерский и налоговый аспекты / М.А. Вахрушина // Лизинг. – 2010. – № 7. – С. 5–10.

28Гилек, Ю.Н Международные стандарты финансовой отчетности. Краткий перекрестный конспект-комментарий / Ю.Н. Гилек // Вопросы учета и налогообложения. – 2006, №4. –с.7-19.

29Демина, И.Д. Бухгалтерский учет операционной и финансовой аренды в сельскохозяйственных организациях / И.Д. Демина // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – № 7. – С. 49–56.

30Дун, И.Р. Аспекты учета остаточной стоимости оборудования у лизингодателя / И.Р. Дун // Лизинг. – 2016. – № 5. – С. 41–46.

31Дун, И.Р. Учет лизингового имущества у лизингополучателя / И.Р. Дун // Лизинг. – 2015. – № 8. – С. 50–57.

32Дыбошина, О.С. Актуальные проблемы реформирования учета и разработки национальных стандартов бухгалтерского учета // Интеграция науки и практики: взгляд молодых ученых. Тезисы докладов III Всероссийской научно-практической конференции магистрантов и аспирантов. – 2016. – С. 114–116.

33 Журавлева, О.Ю. Введение в МСФО / О.Ю. Журавлева // Новая бухгалтерия. – 2006. № 9. – С. 61–62.

34 Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]: URL: https://www.min-fin.ru/ru/perfomance/accounting/development (дата обращения 29.02.2018).

35 Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]: URL: https://www.min-fin.ru/ru/perfomance/accounting/development (дата обращения 29.02.2018).

36 Ковалев, В.В. К вопросу о сущности лизинговых операций / В.В. Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5. Экономика. – 2006. – Вып. 3. – С. 41–50. URL: https://cyberleninka.ru/article/v/k-voprosu-o-suschnosti-lizingovyh-operatsiy (дата обращения 03.03.2019).

37 Ковалев, В.В. Лизинг в России: теория и мифы / В.В. Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5. Экономика. – 2011. – Вып. 4. – С. 88–98.

38 Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит в условиях рынка: учебник для вузов. / Н.П. Кондраков – М.: Перспектива, – 2013. – 269 с.

39 Курочкина, Л.П. Учет расходов по аренде основных средств / Л.П. Курочкина // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2009. – № 23. [Электронный ресурс]: URL: https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-rashodov-po-arende-osnovnyh-sredstv (дата обращения: 17.03.2019).

40 Лукинова, Л.Г. Предприятие в роли арендодателя / Л.Г. Лукинова // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – № 11. – С. 56–64.

41 Максимович, Л.В. Реформирование бухгалтерского учета в условиях модернизации российской экономики // Сборник «Перспективы и закономерности модернизации современного общества: новый взгляд (экономические, социальные, философские, политические, правовые общенаучные аспекты)» Материалы международной научно-практической конференции. – 2014. – С. 253-256.

42 Малиновская, Н.В. Информационное обеспечение лизинговой деятельности в условиях реформирования отрасли / Н.В. Малиновская // Феномен рыночного хозяйства: векторы и особенности эволюции. Лондон: LSP, – 2017. – С. 537–543.

43 Малых, Н.И. Лизинг как форма финансирования инвестиционных проектов и его учет в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности / Н.И. Малых // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 2. – С. 240–245.

44 Маслова, И.А. История бухгалтерского учета / И.А. Маслова, Б.Г. Маслов, Л.Г. Лукинова, В.Ю. Салихова // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2006. – №8. [Электронный ресурс]: URL: https://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-buhgalterskogo-ucheta-1 (дата обращения: 07.04.2019).

45Нурсеитов, Э.О. Особенности национального учета и МСФО / Э.О. Нурсеитов // – Алматы: Изд-во БИКО, – 2004. – 300 с.

46Паздерова, В.Ю. Финансовая аренда (лизинг): современное состояние и перспективы моделирования российской учетной практики / В.Ю. Паздерова, Р.А. Тхагапсо, Ф.Т. Хот // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2016. – № 1(175). – С. 82–87.

47 Петров, А.М. Учет и анализ: учебник для вузов / А. М. Петров, Е. В. Басалаева, Л. А. Мельникова; Финанс. ун-т при Правительстве Рос. Федерации. – М. : КУРС: ИНФРА-М , 2016. – 507 с.

48 Плотников, В.С. О теоретических аспектах международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» / В.С. Плотников, О.В. Плотников, В.И. Мельников // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20. – № 1. – С. 2–15.

49 Плотникова, О.В. Учет финансовых инструментов в сделке по аренде / О.В. Плотникова, М.В. Бежан, В.А. Москалева // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20. – № 10. –С. 563–578.

50Проданова, Н.А. Практика учета операций по финансовой аренде в соответствии с российскими и международными стандартами финансовой отчетности / Н.А. Проданова, Н.И. Малых // Человек. Общество. Инклюзия. – 2016. – № 3-2(27). – С. 71–78.

51 Путырская, Я.В. Предстоящие изменения в учете основных средств // BaikalResearchJournal. – 2017. – № 2. [Электронный ресурс]: URL: https://cyber-leninka.ru/article/n/predstoyaschie-izmeneniya-v-uchete-osnovnyh-sredstv (дата обращения: 03.05.2019).

52 Терехова, В.А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности / В.А. Терехова // СПб: Питер, – 2005. – 311с.

53 Фрадина, Т.И. Совершенствование методов учета арендных операций с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности / Т.И. Фрадина, Т.А. Павлова // Экономика и управление. Российский научный журнал. – 2015. – № 4(114). – С. 60–64.