

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2018, №5, Том 10 / 2018, No 5, Vol 10 <https://esj.today/issue-5-2018.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/79ECVN518.pdf>

Статья поступила в редакцию 23.10.2018; опубликована 12.12.2018

Ссылка для цитирования этой статьи:

Ширяева Г.Ф., Зимина Г.А. Международный стандарт IFRS 16 «Аренда»: изменения в учете, влияние на финансовую отчетность и ключевые финансовые показатели лизингополучателя // Вестник Евразийской науки, 2018 №5, <https://esj.today/PDF/79ECVN518.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ.

For citation:

Shiryayeva G.F., Zimina G.A. (2018). International Financial Reporting Standard IFRS 16 "Lease": changes in accounting, impact on the financial statements and key financial indicators of lessee. *The Eurasian Scientific Journal*, [online] 5(10). Available at: <https://esj.today/PDF/79ECVN518.pdf> (in Russian)

УДК 336, 339.187.62, 657

ГРНТИ 06.35, 06.39, 06.73, 06.81

Ширяева Гульнара Филарисовна

ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва, Россия
ЧОУ ВО «Восточная экономико-юридическая гуманитарная академия», Уфа, Россия
Доцент кафедры «Бухгалтерский учет, аудит, статистика»
Кандидат экономических наук
E-mail: shiryayevag@mail.ru
РИНЦ: https://elibrary.ru/author_profile.asp?id=690556

Зимина Галина Анатольевна

ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва, Россия
Доцент кафедры «Бухгалтерский учет, аудит, статистика»
Кандидат технических наук
E-mail: shiryayevag@mail.ru

**Международный стандарт IFRS 16 «Аренда»:
изменения в учете, влияние на финансовую отчетность
и ключевые финансовые показатели лизингополучателя**

Аннотация. Процессы регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации характеризуются широким применением международных стандартов финансовой отчетности. Согласно международному стандарту финансовой отчетности IFRS 16 «Аренда», вступающему в силу в 2019 году, все организации, составляющие отчетность по международным стандартам и имеющие в своем финансовом портфеле арендные (лизинговые) договора, должны будут отразить в финансовой отчетности большинство договоров аренды (лизинга), признав новые активы и обязательства.

Главной целью статьи является выявление важнейших тенденций изменения учета, отчетности, финансового состояния и его влияния на ключевые финансовые показатели организаций вследствие введения в действие международного стандарта финансовой отчетности IFRS 16 «Аренда», что делает рассматриваемую тематику актуальной.

Авторы анализируют введение нового стандарта для формирования и раскрытия информации в учете и отчетности арендатора (лизингополучателя).

В статье разъясняются нововведения и моменты, на которые участникам арендных (лизинговых) отношений важно обратить внимание для своевременного и успешного перехода

на требования стандарта. В статье выявлены и обоснованы последствия реформирования учета арендных (лизинговых) операций согласно международным стандартам финансовой отчетности.

Авторами представлены новый порядок учета объекта аренды (лизинга) у арендатора (лизингополучателя), рассматривается новый порядок оценки обязательств и активов, связанных с арендой (лизингом). Уделено внимание первоначальной оценки активов, их ликвидационной, справедливой стоимости, переоценке, арендным (лизинговым) платежам. Определено влияние на качество и достоверность раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности арендодателя (лизингодателя) и арендатора (лизингополучателя).

Изменения окажут негативное влияние на динамику показателей эффективности (ЕВІТ, ЕВІТDA, операционная прибыль), а также ряда финансовых показателей (коэффициентов оборачиваемости, финансовой устойчивости, ликвидности, рентабельности).

Сделаны выводы о необходимости превентивных мер, направленных на нивелирование возможных проблем, связанных с переходом на новый стандарт аренды. Сформулированные авторами выводы имеют как теоретическую, так и прикладную значимость. Предложенные менеджменту организации превентивные меры позволяют выявить и оценить возможные проблемы, принять во внимание увеличение объема раскрываемой информации и разъяснить заинтересованным пользователям причины негативной динамики ряда финансовых показателей, вызванных переходом на рассматриваемый стандарт. В связи с чем, статья представляет интерес как для бухгалтеров и финансистов, так и для менеджеров, а также потенциальных и существующих инвесторов российских организаций.

Ключевые слова: МСФО (IFRS) 16; аренда; лизинг; лизингополучатель; арендатор; лизингодатель; арендодатель; арендные (лизинговые) платежи; учет; отчетность; финансовое состояние; ключевые финансовые показатели

Международный стандарт финансовой отчетности IFRS 16 «Аренда» устанавливает принципы признания, оценки, представления и раскрытия информации об аренде. Целью разработки нового стандарта IFRS 16 «Аренда» стало устранение различий в признании операционного и финансового лизинга. На протяжении длительного периода отчетность арендаторов (лизингополучателей) не отвечала потребностям инвесторов. Инвесторам приходилось корректировать финансовую отчетность, чтобы признать оцененные активы и обязательства, тем самым обеспечивая более глубокое представление об арендных (лизинговых) операциях компаний и их финансировании.

Выявление тенденций изменения учета, оценки и финансового состояния организаций, составляющих отчетность по МСФО, вследствие введения в действие МСФО (IFRS) 16 «Аренда» дает возможность получить достоверную информацию о величине активов и обязательств арендаторов (лизингополучателей) инвесторам для принятия инвестиционных решений и менеджменту организации для принятия эффективных управленческих решений.

Существенные изменения коснулись учета у арендатора (лизингополучателя). Стандарт устанавливает единую модель учета и отражения в отчетности всех арендных (лизинговых) договоров. Любой договор аренды (лизинга) должен представляться в балансе арендатора (лизингополучателя) как актив в форме права пользования и обязательство по аренде (лизингу). Исключением является краткосрочная аренда и договора аренды малоценных активов с низкой стоимостью.

Первоначальная оценка актива в форме права пользования включает в себя сумму первоначальной оценки арендного (лизингового) обязательства, первоначальные прямые

затраты арендатора (лизингополучателя), связанные с заключением договора, арендные (лизинговые) платежи на дату начала аренды (лизинга) или до такой даты за вычетом стимулирующих платежей, оценочные затраты на исполнение обязательства по демонтажу и восстановлению актива.

Первоначальная оценка арендного (лизингового) обязательства равна приведенной стоимости арендных (лизинговых) платежей, определяемой путем дисконтирования арендных (лизинговых) платежей с использованием процентной ставки в договоре при возможности ее определения. При невозможности ее определения используется ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором (лизингополучателем).

При последующей оценке актива в форме права пользования допустимыми моделями учета после даты начала аренды (лизинга) являются модель учета по первоначальной стоимости (по себестоимости) и модель учета по переоцененной стоимости с начислением амортизации, для инвестиционной недвижимости – модель учета по справедливой стоимости. Оценка актива корректируется на переоценку арендного (лизингового) обязательства при использовании модели по первоначальной стоимости [1].

Арендатор (лизингополучатель) амортизирует данный актив с даты начала аренды (лизинга) до даты окончания срока полезного его использования или даты окончания срока аренды (лизинга) в зависимости, что ранее наступит, либо до даты окончания срока полезного его использования в случае его выкупа арендатором (лизингополучателем).

Последующая оценка обязательства уменьшается на сумму арендных (лизинговых) платежей и увеличивается на сумму начисленных процентов, переоценивается для отражения суммы переоценки в случае изменения условий аренды (лизинга) с учетом процентной ставки на дату изменений, в случае пересмотра по существу фиксированных платежей – с учетом процентной ставки на дату начала аренды (лизинга).

В течение договора аренды (лизинга) возникают различия в учете актива и обязательства – стоимость актива уменьшается, как правило, равномерно посредством начисления амортизации, сумма обязательства рассчитывается на основе процента, рассчитанного методом постоянной нормы доходности с использованием ставки дисконтирования [2].

Это приводит к большей сумме расходов арендатора (лизингополучателя) в начале срока договора аренды (лизинга) по сравнению с суммой расходов в конце срока даже при условии, что арендные (лизинговые) платежи являются постоянными, что приведет к снижению отраженного в финансовой отчетности капитала.

После даты начала аренды (лизинга) арендатор (лизингополучатель) должен признавать в составе прибылей или убытков в отчете о финансовых результатах (за исключением случаев, когда затраты включаются в балансовую стоимость другого актива с использованием других стандартов):

- проценты по арендным (лизинговым) обязательствам;
- убытки от обесценения;
- амортизацию арендных (лизинговых) активов в форме права пользования;
- расходы, относящиеся к переменным арендным (лизинговым) платежам, не включенным в оценку арендных (лизинговых) обязательств (в периоде, когда наступает событие или условие, приводящее к осуществлению таких платежей) [3, 4, 5, 6].

В случае, когда арендный (лизинговый) договор содержит два компонента – арендный (лизинговый) и сервисный, в соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда» необходимо разделять

арендный (лизинговый) и сервисный компоненты арендного (лизингового) договора. У арендатора (лизингополучателя) возмещение распределяется по компонентам договора на основе относительной цены обособленной сделки по арендному (лизинговому) компоненту и совокупной цены обособленной сделки по сервисным компонентам договора, не содержащим признаков аренды (лизинга).

Относительная цена обособленных сделок по арендному (лизинговому) компоненту определяется на основе цены, которую арендодатель (лизингодатель) или аналогичный поставщик потребовал бы от арендатора (лизингополучателя) за данный компонент договора в отдельности.

В связи с введением в действие МСФО (IFRS) 16 «Аренда» отменяется продажа с обратной арендой (обратным лизингом) как форма привлечения финансирования. Если передача арендного (лизингового) актива не соответствует критериям признания выручки для признания данных операций сделками по продаже, то продавец-арендатор (продавец-лизингополучатель) признает финансовое обязательство в отношении полученных поступлений от продажи и продолжает признание арендного (лизингового) актива. Если передача арендного (лизингового) актива соответствует критериям признания выручки для признания данных операций сделками по продаже, то финансовый результат признается только в отношении тех прав пользования, которые были фактически переданы покупателю-арендодателю (покупателю-лизингодателю). Продавец-арендатор (продавец-лизингополучатель) признает арендный (лизинговый) актив в форме права пользования в части стоимости актива, связанной с сохраненным правом пользования. Также необходимы корректировки у продавца-арендатора (продавца-лизингополучателя) для отражения в случае, если арендные (лизинговые) платежи осуществляются не по рыночной ставке или поступления от продажи не отражают справедливой стоимости арендного (лизингового) актива.

Денежные потоки по арендной (лизинговой) деятельности в финансовой отчетности арендатора (лизингополучателя) в отчете о движении денежных средств отражаются следующим образом:

- по финансовой деятельности – денежные платежи в отношении основной суммы арендного (лизингового) обязательства;
- по операционной деятельности – переменные арендные (лизинговые) платежи, не включенные в оценку арендного (лизингового) обязательства, платежи по краткосрочной аренде и платежи по аренде с низкой стоимостью предмета аренды;
- по операционной, финансовой или инвестиционной деятельности – денежные платежи в отношении процентов по арендному (лизинговому) обязательству с применением требований МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» для уплаченных процентов.

У арендатора (лизингополучателя) подлежат раскрытию в финансовой отчетности и в примечаниях к ней следующие показатели и информация по арендным (лизинговым) сделкам:

- общее описание арендных (лизинговых) договоров;
- амортизационные отчисления по активам в форме права пользования по видам;
- процентные расходы по арендным (лизинговым) обязательствам;
- расходы по переменным арендным (лизинговым) платежам, не включенным в оценку арендных (лизинговых) обязательств;

- расходы по краткосрочной аренде или аренде с низкой стоимостью предмета аренды;
- доход от субаренды (сублизинга) активов в форме права пользования;
- общий отток денежных средств по арендным (лизинговым) договорам;
- будущие денежные оттоки, не отражаемые при оценке арендных (лизинговых) обязательств (гарантии ликвидационной стоимости, опционы на продление аренды (лизинга), опционы на прекращение аренды (лизинга), переменные арендные (лизинговые) платежи, аренда (лизинг), срок которого еще не начался и по которому у арендатора (лизингополучателя) есть договорные обязательства);
- прирост активов в форме права пользования;
- поступления активов в форме права пользования;
- прибыли и убытки по операциям продажи с обратной арендой (обратным лизингом);
- операции продажи с обратной арендой (обратным лизингом);
- балансовая стоимость активов в форме права пользования на конец отчетного периода по видам активов;
- ограничения, обусловленные арендой (лизингом);
- ковенанты, обусловленные арендой (лизингом) [7, 8].

Отмеченные выше изменения в учете и финансовой отчетности окажут существенное влияние на следующие финансовые показатели и коэффициенты арендатора (лизингополучателя):

1. оборачиваемость долгосрочных и совокупных активов в связи с ростом долгосрочных активов в активе баланса;
2. коэффициент финансовой устойчивости, отношение обязательств к совокупным активам, коэффициент финансовой зависимости в связи с ростом финансовых обязательств в пассиве баланса и изменением валюты баланса;
3. соотношение заемного и собственного капитала в связи с ростом финансовых обязательств в пассиве баланса;
4. коэффициент независимости (автономии), коэффициент инвестирования, коэффициент общей платежеспособности в связи с изменением валюты баланса;
5. финансовый рычаг в связи с изменением суммы операционной прибыли и ростом финансовых обязательств в пассиве баланса;
6. операционная прибыль в связи с изменением суммы амортизационных и процентных расходов;
7. показатель EBIT, EBITDA в связи с изменением операционной прибыли и ростом финансовых обязательств в пассиве баланса [9, 10];
8. коэффициент покрытия процентов в связи с изменением операционной прибыли и EBIT;
9. рентабельность продаж, коэффициент чистой прибыли в связи с изменением суммы операционной и чистой прибыли;

10. рентабельность активов в связи с ростом активов в активе баланса;
11. рентабельность чистых активов в связи с ростом активов в активе баланса и финансовых обязательств в пассиве баланса, изменением EBIT;
12. рентабельность собственного капитала в связи с изменением EBIT [11];
13. доходность на привлеченный капитал в связи с изменением чистой прибыли и ростом финансовых обязательств в пассиве баланса;
14. коэффициент дохода на акцию EPS в связи с изменением EBIT, EBITDA и чистой прибыли.

Таким образом, принятие стандарта способствует большей информативности финансовой отчетности арендодателя (лизингодателя) и арендатора (лизингополучателя).

Изменения в учете аренды (лизинга) касаются в основном арендаторов (лизингополучателей). Модель учета и финансовой отчетности арендатора (лизингополучателя) согласно IFRS 16 «Аренда» обеспечивает более точное отражение экономической сущности аренды (лизинга) в отчетности, снимает необходимость корректировки отчетности для признания активов и обязательств арендатора (лизингополучателя), которые имеют статус операционного лизинга, улучшает раскрытия в примечаниях.

У арендаторов (лизингополучателей) в начале действия арендного (лизингового) договора расходы будут значительно выше, чем в конце срока действия договора даже при неизменной сумме арендного (лизингового) платежа по причине признания процентных расходов и расходов на амортизацию.

Арендаторам (лизингополучателям) придется решать вопросы классификации лизинга (операционный или финансовый), выделения сервисного компонента из договора, учета операций продажи с обратной арендой (обратным лизингом) посредством применения профессионального суждения бухгалтера и отражения данных аспектов в учетной политике.

Имеет место быть изменение ключевых финансовых показателей финансовой устойчивости, платежеспособности, рентабельности, доходности на акцию и т. д., рассчитываемых на основе признаваемых активов и обязательств арендатора (лизингополучателя), изменившихся сроков признания, классификации арендных (лизинговых) расходов.

Стандарт окажет большое влияние на деятельность арендатора (лизингополучателя). Инвесторам будет доступна информация по финансовой отчетности без занижения реальной долговой нагрузки. Пользователям финансовой отчетности предоставляется более полная и достоверная отчетность, позволяющая сравнивать различные компании с активами, взятыми в аренду (лизинг) или купленными по договору купли-продажи. Менеджменту арендатора (лизингополучателя) необходимо будет провести соответствующую предварительную подготовку, чтобы оценить влияние действующих и заключаемых арендных (лизинговых) договоров на финансовую отчетность для дальнейшей работы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ширяева Г.Ф. Особенности бухгалтерского учета лизинговых операций у лизингополучателя // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 2. С. 106-113.
2. Алдарова Т.М. Учет аренды у арендатора: анализ положений МСФО (IAS) 17 «Аренда» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Аудиторские ведомости. 2016. № 6. С. 40-56.
3. Алексеева Г.И. Новые требования международных стандартов финансовой отчетности к учету договоров аренды // Бухгалтер и закон. 2016. № 4 (180). С. 2-9.
4. Малиновская Н.В. Применение МСФО (IFRS) 16 «Аренда» в условиях реформирования лизинговой отрасли // В сборнике: МСФО в России как новая интеллектуальная среда. Взгляд профессионального сообщества Монография. Под редакцией Г.И. Алексеевой, Е.Н. Домбровской. Москва, 2018. С. 152-161.
5. Плотников В.С., Плотникова О.В., Мельников В.И. О теоретических аспектах международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20 № 1 (415). С. 2-15.
6. Ширяева Г.Ф. Сложные аспекты бухгалтерского и налогового учета лизинговых операций // Интернет-журнал Науковедение. 2017. Т. 9 № 6 (28). С. 35.
7. Вокина Е.Б. Виды и задачи внутреннего контроля лизинговых операций // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. 2014. № 30. С. 136-139.
8. Ширяева Г.Ф. Особенности бухгалтерского учета лизинговых операций у лизингодателя // Экономика и управление: научно-практический журнал. 2009. № 2. С. 83-88.
9. Мезенцева Т.М., Ощёхин В.Н. Влияние МСФО (IFRS) 16 на ключевые показатели компании // Экономика. Бизнес. Банки. 2017. Т.3. С. 56-63.
10. Ширяева Г.Ф. Финансы организаций (предприятий): учебное пособие 2-е издание, перераб. и доп. – Уфа: ВЭГУ, 2015. – 228 с.
11. Auerbach N.Z. A Transactional Approach to Lease Analysis // Hofstra Law Review. 1985. vol. 13 iss. 2. pp. 309-373.

Shiryaeva Gulnara Filarisovna

Financial university under the government of the Russian Federation, Moscow, Russia
Eastern academy of economics, law and humanities, Ufa, Russia
E-mail: shiryaevag@mail.ru

Zimina Galina Anatol'evna

Financial university under the government of the Russian Federation, Moscow, Russia
E-mail: shiryaevag@mail.ru

International Financial Reporting Standard IFRS 16 "Lease": changes in accounting, impact on the financial statements and key financial indicators of lessee

Abstract. The processes of accounting and reporting regulation in the Russian Federation are characterized by the extensive use of the International Financial Reporting Standards. According to the International Financial Reporting Standard IFRS 16 “Lease”, which will enter into force in 2019, all organizations preparing financial statements in accordance with international standards and having the rental (leasing) agreements in their financial portfolio will have to reflect the majority of leasing agreements in the financial statements by recognizing new assets and liabilities.

The main purpose of the article is to identify the most important trends of changes in accounting, reporting, financial condition and its impact on the key financial indicators of organizations due to the implementation of the International Financial Reporting Standard IFRS 16 “Lease”, which makes the concerned matter relevant.

The authors analyze the introduction of a new standard for the formation and disclosure of information in the accounting and reporting of the tenant (lessee).

The article explains the innovations and moments, to which the participants of renting (leasing) relationship should be noted for the timely and successful transition to the requirements of standard. The article identifies and justifies the consequences of reforming the accounting of rental (leasing) operations in accordance with the International Financial Reporting Standards.

The authors have presented a new procedure for recording the object of rental (leasing) for the tenant (lessee) and consider a new procedure for evaluating liabilities and assets related to rental (leasing). Attention is paid to the initial valuation of assets, their liquidation, fair value, revaluation and rental (leasing) payments. The influence on the quality and accuracy of information disclosure in the accounting (financial) statements of the leasing holder (lessor) and tenant (lessee) was determined.

Changes will have a negative impact on the dynamics of performance indicators (EBIT, EBITDA, operating profit), as well as a number of financial indicators (turnover ratio, financial stability index, liquidate rate, profitability factor).

The authors made conclusions about the need for preventive measures aimed at leveling possible problems associated with the transition to a new lease standard. The conclusions formulated by the authors have both theoretical and applied significance. The preventive measures proposed to the organization’s management make it possible to identify and evaluate the possible problems, take into account the increase in volume of disclosed information and explain to interested users the reasons for the negative dynamics of a number of financial indicators caused by the transition to the standard under consideration. In this connection, the article is of interest both for accountants and financiers, and for managers, as well as potential and existing investors of the Russian organizations.

Keywords: International Financial Reporting Standard (IFRS) 16; lease; leasing; lessee; tenant; lessor; landlord; rental (lease) payments; accounting; reporting; financial condition; key financial indicators