

УДК 657

<http://doi.org/10.35854/1998-1627-2024-12-1440-1454>

Новый стандарт бухгалтерского учета аренды: проблемы и перспективы

Лариса Владимировна Санникова^{1✉}, Бэла Владимировна Зембатова²,
Иван Дмитриевич Раков³, Людмила Сергеевна Кабир⁴

^{1, 2, 3, 4} Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Россия

¹ Sannikova@nifi.ru, <https://orcid.org/0000-0002-7250-5062>

² bella_zembatova@mail.ru, <https://orcid.org/0009-0004-9484-901X>

³ rakov@nifi.ru, <https://orcid.org/0000-0002-9864-9873>

⁴ lkabir@nifi.ru, <https://orcid.org/0000-0002-0665-8992>

Аннотация

Цель. Установить наличие или отсутствие в экспертной среде разделяемых всеми или большинством экспертов подходов к решению выявляемых на практике трудностей применения Федерального стандарта бухгалтерского учета (ФСБУ) 25/2018.

Задача. Систематизировать основные проблемы применения стандарта ФСБУ 25/2018 хозяйствующими субъектами.

Методология. Авторами применены методы общеэкономического анализа с учетом специфики деятельности по ведению бухгалтерского учета. Изучены отечественная нормативная документация, международные стандарты финансовой отчетности, а также научные исследования, аналитические обзоры, стенограммы экспертных дискуссий, на которых предметом обсуждения стали возможности совершенствования ведения бухгалтерского учета аренды, включая анализ статистических материалов в контексте темы исследования.

Результаты. Представлено систематизированное описание проблемных областей применения ФСБУ 25/2018, однозначно фиксирующих факт того, что практика положительного применения ФСБУ 25/2018 не сложилась; единые (согласованные) подходы к решению выявляемых на практике трудностей применения ФСБУ 25/2018 отсутствуют.

Выводы. Полученные результаты исследования подтверждают, что применение существующей редакции ФСБУ 25/2018 не может обеспечить в должной мере качество и эффективность управления бизнесом. В связи с этим представляется целесообразным рекомендовать заинтересованным субъектам инициировать проведение анализа положений ФСБУ 25/2018 с целью: 1) оценки ясности и определенности этих положений и понятийного аппарата; 2) соответствия нормам действующего законодательства Российской Федерации (РФ) и допустимости их применения в части, не противоречащей положениям действующего законодательства РФ; 3) результативности их применения для достижения основных целей принятия стандарта.

Ключевые слова: аренда, учетная политика компании, финансовая отчетность компании, финансовые показатели, активы, обязательства, Федеральный стандарт бухгалтерского учета, Международный стандарт финансовой отчетности

Для цитирования: Санникова Л. В., Зембатова Б. В., Раков И. Д., Кабир Л. С. Новый стандарт бухгалтерского учета аренды: проблемы и перспективы // *Экономика и управление*. 2024. Т. 30. № 12. С. 1440–1454. <http://doi.org/10.35854/1998-1627-2024-12-1440-1454>

© Санникова Л. В., Зембатова Б. В., Раков И. Д., Кабир Л. С., 2024

New lease accounting standard: Problems and prospects

Larisa V. Sannikova¹, Bela V. Zembatova², Ivan D. Rakov³, Liudmila S. Kabir⁴

^{1, 2, 3, 4} *Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia*

¹ *Sannikova@nifi.ru*, <https://orcid.org/0000-0002-7250-5062>

² *bella_zembatova@mail.ru*, <https://orcid.org/0009-0004-9484-901X>

³ *rakov@nifi.ru*, <https://orcid.org/0000-0002-9864-9873>

⁴ *lkabir@nifi.ru*, <https://orcid.org/0000-0002-0665-8992>

Abstract

Aim. The work aimed to establish the presence or absence in the expert community of approaches to solving the difficulties of applying the Federal Accounting Standard (FAS) 25/2018, that are identified in practice, shared by all or most experts.

Objectives. The work seeks to systematize the main problems of applying the FAS 25/2018 standard by business entities.

Methods. The study employed general economic analysis, taking into account the specifics of accounting activities. The authors studied Russian regulatory documentation, international financial reporting standards, as well as scientific research, analytical reviews, and shorthand records of expert discussions of the possibility of improving lease accounting, including the analysis of statistical materials in the research issue context.

Results. The work presents a systematized description of problem aspects of applying FAS 25/2018, demonstrating clearly the fact that positive application of FAS 25/2018 has not developed, and there are no unified (agreed) approaches to solving the difficulties of applying FAS 25/2018 that are identified in practice.

Conclusions. The study results obtained confirm that the application of the current version of FAS 25/2018 cannot ensure the quality and efficiency of business management to the proper extent. In this regard, it seems appropriate to recommend that interested entities initiate an analysis of the FAS 25/2018 provisions in order to 1) assess the clarity and certainty of these provisions and conceptual framework; 2) comply with the current statutory provisions of the Russian Federation (RF) and the admissibility of their application in the part that does not contradict the provisions of the current legislation of the Russian Federation; 3) provide the effectiveness of their application to achieve the main objectives of the standard adoption.

Keywords: *lease, company accounting policy, company financial statements, financial indicators, assets, liabilities, Federal Accounting Standard, International Financial Reporting Standard*

For citation: Sannikova L.V., Zembatova B.V., Rakov I.D., Kabir L.S. New lease accounting standard: Problems and prospects. *Ekonomika i upravlenie = Economics and Management*. 2024;30(12):1440-1454. (In Russ.). <http://doi.org/10.35854/1998-1627-2024-12-1440-1454>

Введение

Приказом Министерства финансов Российской Федерации (РФ) от 16 октября 2018 г. № 208н утвержден Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (далее — ФСБУ 25/2018) [1], который начали применять все хозяйствующие субъекты с 1 января 2022 г. Переход к его применению вызвал многочисленные вопросы со стороны хозяйствующих субъектов. Данное обстоятельство обусловило необходимость проведения настоящего исследования.

Рабочая гипотеза исследования предполагает, что формирование адекватной достигнутому уровню экономических от-

ношений практики бухгалтерского учета аренды будет способствовать повышению качества принимаемых экономических решений широким кругом заинтересованных лиц, в том числе государственными органами, и созданию условий для повышения эффективности хозяйственной деятельности экономических субъектов и качества государственного регулирования.

Информационная база включает в себя документы, регламентирующие порядок бухгалтерского учета аренды в России; международные стандарты финансовой отчетности и соответствующие стандарты учета, применяемые в зарубежных странах; научные публикации, экспертные обзоры и аналитические материалы относительно

исследуемой проблемы, находящиеся в открытом доступе.

Документ, опередивший практику развития хозяйственных отношений

Объективным основанием беспрепятственного и результативного применения любого свода правил, в том числе и ФСБУ 25/2018, является определенность его положений, прежде всего базовых. Поскольку в ФСБУ 25/2018 содержится ссылка на Международный стандарт финансовой отчетности 16 «Аренда» (далее — МСФО (IFRS) 16), а также рекомендовано его применение в России [2; 3], необходимо понимать роль и место последнего в регламентации современной практики учета, историю его возникновения и современное состояние.

МСФО (IFRS) 16 существенно изменил способ учета компаниями активов и обязательств по договорам аренды. Он введен в действие в январе 2019 г. в качестве ответа на опасения относительно прежнего стандарта, МСФО (IFRS) 17 [4], который допускал неадекватное раскрытие информации об активах и обязательствах компаний. Многие развитые и развивающиеся страны приняли решения о переходе на новый стандарт. Однако некоторые страны отложили его внедрение: например, в Великобритании он вступил в силу только 1 апреля 2022 г. [5].

В экспертной среде широко обсуждают различные аспекты внедрения МСФО (IFRS) 16. Из круга наиболее актуальных вопросов, на которых фокусируются исследователи, можно выделить влияние МСФО (IFRS) 16 на финансовую отчетность компаний и их ключевые финансовые показатели, а также проблемы анализа раскрытия информации, связанной с МСФО (IFRS) 16. При этом Совет МСФО указывает на недостаточность академических исследований, посвященных новому стандарту [6].

Влияние МСФО (IFRS) 16 на финансовую отчетность компаний и их ключевые финансовые показатели

Изучению влияния МСФО (IFRS) 16 на финансовую отчетность компаний и их ключевые финансовые показатели посвящено большинство исследований. К тому же эти исследования проведены как до внедрения нового стандарта, чтобы составить обоснованный прогноз для компаний, так и после

внедрения, чтобы оценить степень такого влияния.

В частности, в одном из первых исследований Х. Моралес-Диас и др. [7] проанализировали бухгалтерский баланс, леверидж, прибыльность и коэффициенты покрытия процентов, рассчитав уровни коэффициентов до и после применения МСФО (IFRS) 16 и выявив различия. В этих целях использован метод капитализации для выборки из 646 европейских компаний, котируемых на бирже.

Как показало исследование, принятие МСФО (IFRS) 16 оказывает существенное влияние на балансовые показатели, леверидж и платежеспособность европейских компаний, котируемых на бирже. Тем не менее анализ рентабельности не отражал единообразия результатов по секторам. Величина влияния зависит от сектора, в котором работает компания.

По мнению исследователей, применение МСФО (IFRS) 16 должно привести к значительному увеличению показателей совокупных активов, совокупных обязательств и левериджа, а показатели процентного охвата — уменьшиться. Тем не менее результаты слишком различны, в зависимости от сектора, в котором работают компании. В наибольшей степени от применения МСФО (IFRS) 16 могут пострадать секторы, в которых отношение расходов по операционной аренде к общим обязательствам (интенсивность аренды) выше. В основном — розничная торговля, транспорт, отели, а также ИТ-сектор и сектор услуг. В первых трех секторах негативное влияние учета в соответствии с порядком, устанавливаемым МСФО (IFRS) 16, на финансовую отчетность и ключевые показатели деятельности связано с забалансовым уровнем финансирования, который они поддерживают, а в ИТ и услуг — с небольшим размером баланса.

Динамика показателей рентабельности активов (ROA) в среднем не показывает существенного увеличения. Однако показатели рентабельности инвестиций снижаются в нескольких секторах (домашнее хозяйство, материалы, фармацевтика и СМИ). Помимо ряда различий между секторами, существуют и значительные различия среди компаний в одном и том же секторе, что наблюдается при анализе стандартного отклонения. Предприятия с более высоким относительным уровнем забалансового финансирования при применении МСФО (IFRS)

16 столкнутся с ухудшением показателей своего относительного риска по сравнению с аналогичными компаниями.

В целом Х. Моралес-Диас и др. указывают на необходимость пересмотра многих финансовых показателей, в основе которых находится бухгалтерская информация. В качестве примера приведены долговые обязательства. Предприятие может нарушить соглашение просто из-за принятия нового стандарта бухгалтерского учета (а не вследствие возможного в действительности повышения уровня кредитного риска). Другой пример — планы выплат сотрудникам. Если, например, план привязан к показателю EBITDA, то после внедрения МСФО (IFRS) 16 уровень EBITDA изменится (увеличится), и, следовательно, целевой показатель EBITDA тоже должен быть скорректирован.

С учетом будущего влияния МСФО (IFRS) 16 на показатели леввериджа и другие коэффициенты арендная политика многих компаний может измениться. Операционная аренда больше не будет иметь прежних преимуществ в учете. Ожидают, что компании с высоким леввериджем до введения МСФО (IFRS) 16 сократят интенсивность аренды, чтобы не иметь проблем с леввериджем после его введения.

Прогнозы Х. Моралес-Диас и др. отчасти подтверждаются более поздними исследованиями. Так, в работе А. И. Лопес и Д. Пенела проанализированы последствия внедрения МСФО (IFRS) 16 путем изучения трех типов последствий: совокупного эффекта, эффекта от ведения бизнеса в обычном режиме и изолированного эффекта от применения МСФО (IFRS) 16 [8]. Результаты этого исследования показали, что некоторые элементы финансовой отчетности в среднем статистически значимо увеличились после признания операционной аренды в качестве финансовой аренды в соответствии с МСФО (IFRS) 16: активы (на 18,9 %), обязательства (на 31,3 %), собственный капитал (на 1 %), EBITDA (на 17,3 %), операционный доход (на 5,1 %) и процентные расходы (на 3,53 %). Однако изолированное влияние внедрения МСФО (IFRS) 16 на показатель EBITDA при сравнении с показателями до его внедрения не отражает статистически значимых различий, что может снизить эффективность управления прибылью в результате внедрения МСФО (IFRS) 16.

Относительно финансовых показателей исследователи пришли к выводу, что вне-

дрение МСФО (IFRS) 16 оказывает существенное влияние на все анализируемые структурные показатели и показатели ликвидности. Несмотря на то, что различия, полученные в результате парных сравнений, не выявили статистической значимости по выборке в целом, в ходе дополнительного анализа удалось подтвердить, что определенные атрибуты предприятия могут оказывать большее или меньшее влияние на показатели рентабельности инвестиций и рентабельности собственного капитала при использовании fsQCA.

Анализ парных сравнений и изолированного эффекта внедрения МСФО (IFRS) 16 свидетельствует о значительном и положительном росте коэффициента покрытия процентов (ICR) за год, но для изолированного эффекта внедрения МСФО (IFRS) 16 (как пересчитанного, так и годового) такое увеличение не имеет статистического значения, что противоречит выводам предыдущих исследований. Фактически полученные результаты позволили предположить, что увеличение EBITDA (в среднем на 17,1 %) и процентных расходов (на 3,53 %) могут нивелировать друг друга и не оказывать существенного влияния на коэффициент покрытия. Даже если такое влияние будет значительным, то оно будет направлено на увеличение, а не на снижение коэффициента. Это исследование ограничивается анализом общедоступных данных предприятий туристической индустрии.

Индонезийские экономисты провели исследование [9] о влиянии МСФО (IFRS) 16 на финансовую отчетность и ключевые финансовые показатели авиакомпаний в Индонезии. Они пришли к следующим выводам:

1) уровень прибыльности, который определяется показателем рентабельности активов (ROA), снизился, а показатель рентабельности собственного капитала (ROE) резко возрос из-за значительного уменьшения величины собственного капитала в отчете о финансовом положении компании;

2) показатель платежеспособности ухудшился вследствие коэффициентов леввериджа, измеряемых с использованием соотношения величины долга к размеру собственного капитала (DER), а соотношение величины долга к совокупным активам (DAR) резко возросло, что вызвано увеличением в отчете о финансовом положении компании данных о размере обязательств и уменьшением величины собственного капитала;

3) уровень эффективности использования активов, который измеряется с помощью показателя оборачиваемости активов (АТО) и оборачиваемости основных средств (ФТО), значительно снизился, поскольку объем продаж не изменился; общая сумма учитываемых активов и обязательств значительно возросла;

4) коэффициенты ликвидности, такие как денежный поток от операций (СФО) и коэффициент покрытия процентов (ICR), увеличились, хотя, если рассматривать их с точки зрения общего денежного потока, то существенных изменений не произошло.

Итак, чем активнее арендатор использует учет операционной аренды в финансовой отчетности, тем сильнее проявляется влияние снижения финансовых показателей при изменении учетной политики компании в отношении аренды в связи с переходом со старого стандарта (МСФО (IFRS) 17) на новый (МСФО (IFRS) 16).

Как пишут исследователи, последствия изменения стандартов финансовой отчетности с МСФО (IFRS) 17 на МСФО (IFRS) 16 можно рассматривать, по крайней мере, с четырех точек зрения:

- 1) теории бухгалтерского учета;
- 2) финансовых коэффициентов и показателей деятельности компаний-арендаторов;
- 3) агентских отношений;
- 4) с экономической и юридической точек зрения на изменение стандартов учета.

С точки зрения теории бухгалтерского учета формулировка стандартов учета аренды в МСФО (IFRS) 17, видимо, в большей степени основана на нормативной теории бухгалтерского учета. Формулировка стандартов учета аренды в МСФО (IFRS) 16 предполагает применение позитивной теории бухгалтерского учета. Скорее всего, при разработке новых стандартов бухгалтерского учета в перспективе больше нельзя будет игнорировать интересы пользователей финансовой отчетности, особенно инвесторов и кредиторов.

С точки зрения финансовых коэффициентов и показателей деятельности компаний-арендаторов принятие новых стандартов учета аренды приводит к ухудшению финансовых показателей и результативности деятельности арендатора. Это существенно отражается на уровне прибыльности, платежеспособности и эффективности использования активов. С позиции ликвидности, несмотря на увеличение денежного потока

от операционной деятельности и коэффициента покрытия процентов (ICR), общий объем денежных потоков остается относительно неизменным.

С точки зрения агентского подхода интересы руководства компании (как агента) и пользователей, особенно инвесторов (как принципалов), часто противоположны. Например, в отношении арендных сделок руководство будет склоняться к старым стандартам, поскольку финансовые коэффициенты и показатели деятельности компании окажутся лучше, и наоборот, принципалы предпочтут новые стандарты, поскольку они могут еще больше повысить прозрачность финансовой отчетности.

С экономической и юридической точек зрения потребуются трансформация существующих отношений сторон договора аренды и третьих лиц, связанных с заключением и исполнением договора аренды. В частности, необходимо внести изменения в структуру и содержание договоров аренды; схемы финансирования инвестиций; кредитные рейтинги и условия кредитования; налогообложение и др.

Исследования, основанные на анализе опыта внедрения МСФО (IFRS) 16 [10; 11; 12], также подтвердили вывод Х. Моралес-Диас и других коллег о том, что внедрение нового стандарта влечет за собой негативные экономические последствия для ряда отраслей, в том числе розничной торговли, транспорта, гостиничного бизнеса, ИТ-сектора и сектора услуг. Так, компании, имеющие существенные внебалансовые обязательства по аренде, столкнулись со значительными изменениями в финансовых показателях [13]. В связи с этим в литературе выражают сомнения в целесообразности внедрения новых стандартов [14].

Анализ раскрытия информации, связанной с МСФО (IFRS) 16

МСФО (IFRS) 16 внес важные изменения в систему учета договоров аренды для повышения прозрачности финансовой отчетности компаний из разных секторов. Все арендаторы обязаны признавать активы с правом пользования и обязательства по аренде, вытекающие из их договоров аренды, что потребует раскрытия значительного количества новой информации. Отражение всех арендных активов и обязательств в отчете о финансовом положении способствует повышению прозрачности финансовой отчет-

ности и позволяет пользователям финансовой отчетности сравнивать и анализировать финансовые показатели.

Соответственно, для арендаторов возрастают затраты в связи с соблюдением требований законодательства, в частности затраты на сбор информации и учет операционной аренды, которые ранее не учитывали на балансе; затраты на пересмотр договоров аренды и на изменение систем бухгалтерского учета для сбора необходимой финансовой информации для целей финансовой отчетности. Однако ожидают, что выгоды для пользователей с точки зрения улучшения финансовой отчетности и раскрытия информации значительно превысят затраты [15].

В связи с этим особое внимание исследователи уделяют анализу степени соблюдения требований МСФО (IFRS) 16 к раскрытию информации компаниями при внедрении нового стандарта. Как свидетельствуют исследования, средний показатель соответствия требованиям МСФО (IFRS) 16 к раскрытию информации для разных компаний из разных стран существенно не отличается: для португальских компаний, котирующихся на бирже, этот показатель составляет 66 % [16], бахрейнских — 64 % [17], румынских банков — 62 % [18].

Однако необходимо учитывать, что уровень соблюдения требований в разных подсекторах может различаться. Так, сравнительный анализ показал, что самый низкий уровень соответствия требованиям МСФО (IFRS) 16 к раскрытию информации зафиксирован в подгруппах «нефть и газ» (25 %), а самый высокий уровень — в подгруппе «строительство» (75 %) [19]. Недостаточный уровень раскрытия информации может свидетельствовать об отсутствии необходимой прозрачности для инвесторов в отношении рисков, неопределенностей и рычагов воздействия, что может вызывать сомнения в том, достигнута ли цель раскрытия информации, предусмотренная МСФО (IFRS) 16.

Настоящий обзор, не претендуя на его исчерпывающий и всеохватывающий характер, тем не менее позволяет сделать ряд выводов и обобщений, существенных для дальнейших исследований с целью подготовки концепции методических рекомендаций.

1. На основании результатов исследований Совет МСФО сделал следующее заключение: «Значимость влияния МСФО (IFRS) 16 варьировалась в зависимости от отрасли и региона, а также между компаниями.

Однако для многих компаний влияние на отраженные в отчетности активы и финансовый леверидж было существенным. Это влияние не ограничивалось отчетом о финансовом положении. Модель учета арендаторов в МСФО (IFRS) 16 также оказала существенное влияние на отчеты о финансовых результатах и о движении денежных средств многих компаний» [6].

2. В декабре 2023 г. Совет МСФО запустил процесс сбора информации для обзора применения стандарта на практике (post-implementation review, PIR) в отношении МСФО (IFRS) 16 [6]. Планируется проанализировать влияние МСФО (IFRS) 16 на пользователей, составителей отчетности, аудиторов и регулирующие органы. В частности, Совет по МСФО оценит:

- достигнуты ли цели проекта по разработке стандарта;
- полезна ли для пользователей финансовой отчетности информация, представленная в МСФО (IFRS) 16;
- соответствуют ли затраты, связанные с МСФО (IFRS) 16, ожиданиям Совета по МСФО при разработке этого стандарта;
- могут ли требования, установленные МСФО (IFRS) 16, применяться последовательно.

Эти оценки помогут Совету по МСФО определить, какие действия, если таковые возможны, он может предпринять в отношении требуемого изменения МСФО (IFRS) 16.

3. Как показало проведенное исследование, обобщение международного опыта применения МСФО (IFRS) 16 находится на начальной стадии (сбора отзывов), что существенно затрудняет выявление лучшего опыта применения данного стандарта в зарубежных странах.

Обобщая изложенное выше, можно утверждать, что сегодня нет необходимых и достаточных оснований для вывода о наличии положительного международного опыта применения МСФО (IFRS) 16.

Опыт практического применения ФСБУ 25/2018 хозяйствующими субъектами: проблемы

Достижение цели исследования в большой степени зависит от наличия необходимого и достаточного информационно-аналитического материала, отвечающего требованиям, объективно обусловленным его назначением. В частности, требованиям о том,

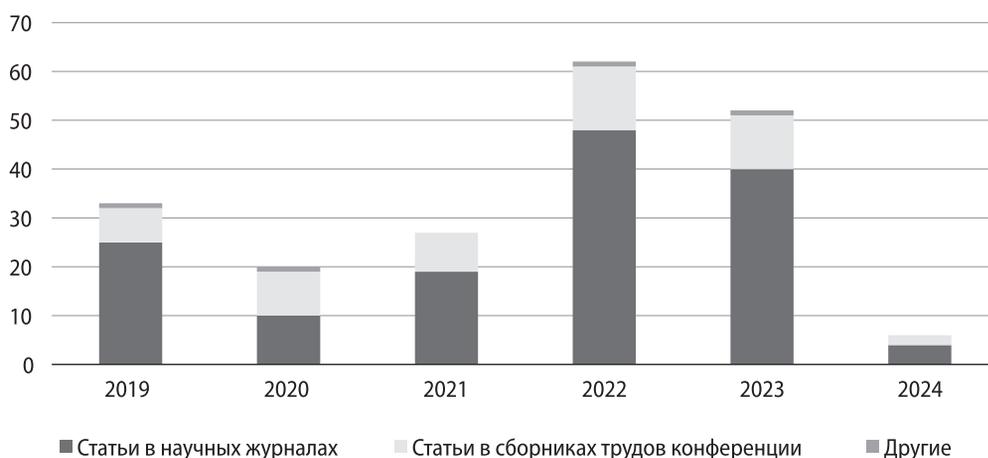


Рис. 1. Динамика и структура публикаций в 2019–2024 гг., связанных с ФСБУ 25/2018
 Fig. 1. Dynamics and structure of FAS 25/2018 related publications in 2019–2024

Источник: составлено авторами.

что материал должен быть прежде всего представительным, а значит, содержать:

- наиболее значимые направления аренды, установленные законодательством РФ как допустимые и возможные;
- сведения о результатах практического применения сторонами договора аренды (арендодателями и арендаторами) положений ФСБУ 25/2018 за определенный период, в том числе и переходный¹;
- сведения о результатах использования соответствующими финансовыми органами данных о финансовой отчетности хозяйствующих субъектов, применяющих положения ФСБУ 25/2018.

Исследование опирается только на открытые источники информации. Поэтому первым этапом в изучении экспертной дискуссии в отношении первого опыта применения ФСБУ 25/2018 стало изучение экспертной и научной дискуссии, информация о которой находится в открытом доступе. Уточним, что исследование изначально имело позитивный настрой, поскольку его цель — поиск положительного опыта преодоления хозяйствующими субъектами трудностей применения стандарта.

Анализ базы научных публикаций eLibrary.ru с целью выявления лучших практик применения стандарта ФСБУ 25/2018

Анализ проведен по ключевому слову «ФСБУ 25/2018» за 2019–2024 гг. Сорти-

¹ ФСБУ 25/2018 обязателен к применению, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г. Организация могла принять решение о применении этого стандарта досрочно, начиная с отчетности за 2019 год (п. 48 ФСБУ 25/2018).

ровка публикаций выполнена по релевантности, то есть сначала система показывала наиболее подходящие статьи под запрос. По поисковому запросу система выдала 648 публикаций, из них проанализировано — 200. В их числе — 146 статей в научных журналах, 50 статей в сборниках трудов конференций. К 68 публикациям открытый доступ издателем не представлен.

Наибольшее количество публикаций, в которых обсуждается практика применения стандарта ФСБУ 25/2018, приходится на 2022–2023 гг. Это соответствует срокам внедрения нового стандарта в практику. Распределение публикаций по годам представлено на рисунке 1.

Изучение текстов публикаций позволило выделить следующие области, вызвавшие активную дискуссию в связи с введением стандарта ФСБУ 25/2018:

1. Обсуждение основных положений нового стандарта в сопоставлении с бухгалтерскими проводками по учету операций, связанных с арендой и лизингом (89 публикаций из 200).

2. Обсуждение сложностей применения нового стандарта (38 публикаций из 200). К главным сложностям, выявленным практикой применения ФСБУ 25/2018 и описанным в исследованиях, отнесены:

- определение справедливой стоимости и ставки дисконтирования из-за отсутствия методики расчета и нормативно-правовой базы [20; 21; 22];
- затруднения для контроля за деятельностью организаций, вынужденных использовать ФСБУ 25/2018 [20; 23; 24] вследствие

существенных различий в налоговом и бухгалтерском учете в рамках аренды;

– противоречие отдельных положений ФСБУ 25/2018 российскому законодательству. Например, согласно ФСБУ 25/2018, нельзя классифицировать договор аренды, если ее срок не определен. Это противоречит ст. 610 ГК РФ, который разрешает бессрочную аренду и досрочное ее прекращение [25];

– другие вопросы применения стандарта: увеличение издержек в связи с переходом на новый стандарт [26; 27]; необходимость обращения к стандартам МСФО [28; 29]; существенные изменения в показателях финансового состояния организации в связи с переходом на новый стандарт [21] и т. п.

3. Анализ сходства и различий ФСБУ 25/2018 с аналогичным стандартом МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (32 публикации из 200). Ряд авторов пишут о том, что ФСБУ 25/2018 является сокращенной версией международного стандарта. В российском стандарте пропущен ряд положений и терминов (предмет аренды; право пользования активом; встречное обязательство; обязательство по аренде; инвестиция в аренду и др.), которые отсутствуют в нормативных документах РФ. В связи с этим российский бухгалтер вынужден обращаться к стандартам МСФО [25; 28; 30; 31].

Обнаружены публикации, в которых обсуждение проблемы применения стандарта осуществляется на условных примерах (гипотетических ситуациях). В частности, предлагаются варианты определения справедливой стоимости объекта и/или методики выбора ставки дисконтирования. Некоторые авторы предлагают методы определения ставки, не содержащиеся в нормативно-правовых актах РФ [32; 33; 34].

Вместе с тем выявлено 20 публикаций, которые, хотя и содержат в ключевых словах ссылку на ФСБУ 25/2018, но в действительности не имеют отношения к обсуждению вопросов применения положений ФСБУ 25/2018, написаны в контексте другой темы.

Практический опыт применения ФСБУ 25/2018 организациями обсуждают в трех публикациях, две из которых описывают опыт одной и той же организации:

1. ООО «ТРК Лизинг» (вид деятельности: предоставление услуг финансовой аренды в Красноярском крае) столкнулось с такими трудностями, как [20; 26]:

– существенное расхождение дохода в налоговом и бухгалтерском учете, что ухудшило оперативный контроль компании;

– рост издержек, вызванный переходом на новый стандарт, в связи с значительными изменениями в финансовой отчетности, что в итоге может стать причиной попадания под обязательный аудит;

– отсутствие официальных рекомендаций по расчету ставки дисконтирования, что вынуждает организации разрабатывать методику ее формирования;

– повышение издержек в связи с переходом на новые программные продукты.

2. ООО «ЛУКОЙЛ-Инжиниринг» [35] — возникли сложности в понимании учета аренды земельных участков и ее амортизации.

Анализ профессиональных экспертных дискуссий, имеющих отношение к практике применения нового стандарта, информация о которых размещена в системе «Яндекс»

Выявлены следующие публикации, наиболее цитируемые в сети Интернет:

– один анализ аудитора из «Русаудит»;

– две правовые консультации;

– одно мнение эксперта из группы компаний «Магнит»;

– один часто задаваемый вопрос.

Среди трудностей, создаваемых введением в действие ФСБУ 25/2018, однозначно выделяют непонимание, неопределенность и сложность применения положений стандарта, регламентирующих расчет ставки дисконтирования, определение справедливой стоимости при расчете права пользования активом, учет по договорам краткосрочной аренды с пролонгацией договора и др. Это говорит о том, что стандарт ФСБУ 25/2018 имеет множество нерешенных вопросов его применения. Соответственно, бухгалтер будет вынужден самостоятельно их решать, обращаясь к стандартам МСФО, направляя запросы в органы государственной власти или найма аудиторов, что значительно осложнит труд бухгалтера и увеличит дополнительные издержки для компании.

Анализ диссертаций, защищенных с 1 января 2020 г.

по 31 декабря 2022 г. по специальности 08.00.12

«Бухгалтерский учет, статистика»; с 1 января 2023 г.

по 30 апреля 2024 г. по специальности 5.2.2

«Математические, статистические

и инструментальные методы в экономике»

(специализация «Бухгалтерский учет, аудит

и экономическая статистика») и соответствующих

требованиям Высшей аттестационной комиссии (ВАК)

России

Всего в рассматриваемый период завершено 89 диссертаций и состоялась их защита.

После введения в действие нового паспорта специальностей ВАК защиты диссертаций по специализации «Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика» (на дату исследования 30.04.2024) не выявлено.

Обнаружено лишь одно исследование, которое посвящено ФСБУ 25/2018 [36]. Диссертант А. В. Кадочникова сформулировала проблему следующим образом: «Отсутствие полноценных методических подходов в научной литературе по вопросу применения положений нового Международного стандарта и российского стандарта-аналога по учету аренды обуславливает необходимость в их разработке» [36, с. 4]. Автор диссертации поставила перед собой цель по разработке теоретических и организационно-методических положений по учету аренды в РФ для их дальнейшего применения в практической деятельности. При этом объектом исследования выступили организации розничной торговли (проанализирована отчетность 122 организаций, находящихся на территории Пермского края, с выручкой более 10 млн руб.) [36, с. 5].

Полученные автором результаты исследования направлены на преодоление выявленных в процессе изучения отчетности и анализа фактов ряда проблем. К ним отнесены:

- определение первоначальной и остаточной стоимости права пользования активом и обязательства по аренде (предложены методики);

- выбор корреспонденции счетов, используемой при отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с арендованным имуществом (предложена корреспонденция счетов);

- определение правил раскрытия информации об арендованных активах в отчетности (предложен вариант доработки отчетности);

- анализ последствий применения ФСБУ 25/2018. Выявленные проблемы относятся исключительно к организациям, не составляющим консолидированную финансовую отчетность.

Поскольку положительного опыта применения ФСБУ 25/2018 на примере выборки из 122 организаций торговли, находящихся на территории Пермского края, упомянутым автором диссертации не обнаружено, то его предложения и рекомендации основаны на разработанной им модели «усредненной бухгалтерской (финансовой) отчетности

компании розничной торговли». Изучена отчетность за 2020 г., сделан ряд допущений в целях получения информации для оценки отражения обязательства по аренде и связанных с ним финансовых (прочих) расходов [36, с. 15–18]. После этого автор отклонился от заявленной проблемы исследования, переформатировав ее следующим образом: применяемая сегодня в России форма отчетности не является пригодной для раскрытия информации об арендованном имуществе и последующего экономического анализа.

Решение проблемы в новом изложении — это предложенный автором вариант доработки рекомендуемой Министерством финансов РФ и Банком России формы отчетности (у арендатора), которая в действующем варианте приводит к существенному увеличению значения показателей в разделах I и IV, а также размера валюты баланса в целом. По окончании анализа финансового состояния, проведенного до отражения на балансе арендованных активов и обязательств и после него, автором выявлено, что применение ФСБУ 25/2018 в существенной степени либо негативно повлияет на финансовое состояние компании, либо не повлияет, поскольку не изменит в указанном случае показателей отчетности, используемых в расчете. Положительному влиянию подвержены только коэффициент финансовой устойчивости компании, а также общая величина активов.

Автор пишет, что полученные им *результаты* относятся исключительно к исследуемой в рамках работы модели компании и *не могут являться универсальными* ввиду особенностей применения стандарта, которые каждая организация выбирает индивидуально (способ учета арендного имущества, нюансы работы предприятия). По мнению автора, ответственность должна быть возложена на бухгалтера-аналитика, который при использовании данных об арендованных активах должен учитывать не только объем арендованных активов, но и финансовое состояние, особенности отдельной компании и отрасли, в которой она работает.

Несмотря на то, что автор сформулировал предложения (для арендатора) относительно методик определения первоначальной и остаточной стоимости права пользования активом и обязательства по аренде, а также собственный вариант доработки отчетности, решить проблему «отсутствия полноценных методических подходов по вопросу

применения положений нового Международного стандарта и российского стандарта-аналога по учету аренды» [36, с. 4] автору не удалось. Сформулированные им предложения носят остродискуссионный характер, что автор четко осознает и что сопровождается большим количеством оговорок, предупреждений об отказе от ответственности. Тем не менее настоящее исследование следует признать смелым и новаторским. Его потенциал, на наш взгляд, до конца не раскрыт, поскольку амбициозность исследователя ограничена необходимостью соблюсти баланс между острой и в полной мере обоснованной критикой и консенсусом предлагаемых решений, с позиции многих заинтересованных участников.

Обратим внимание на еще одно исследование [37]. В нем вопрос аренды (рассмотрены лесные участки) раскрыт без учета принятия нового стандарта ФСБУ 25/2018.

Анализ диссертаций, защищенных с 1 января 2020 г. по 26 апреля 2024 г. по другим специальностям и соответствующих требованиям ВАК России

Поскольку анализ диссертаций, прямо соответствующих такой отрасли знаний, как «Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности», не выявил активной дискуссии, посвященной вопросу внедрения ФСБУ 25/2018, проведен выборочный анализ диссертаций по другим специальностям ВАК экономического профиля. Выявлены единичные случаи диссертаций, в которых упоминается словосочетание ФСБУ 25/2018, исключительно в контексте необходимости внесения в него изменений, поскольку действующая редакция стандарта затрудняет принятие финансовых и экономических решений.

Дискуссия и обобщения

Анализ экспертной дискуссии позволяет сделать вывод о ее приемлемой информативности и представительности по направлениям аренды, видам договоров аренды, субъектному составу сторон арендных отношений для целей формирования перечня вопросов практического применения ФСБУ 25/2018, вызывающих трудности у хозяйствующих субъектов.

Результаты анализа приводят к ряду выводов, которые могли бы представлять интерес как предмет исследования в сфере формирования основ финансовой отчетно-

сти вообще и финансовой отчетности для оценки влияния аренды как вида экономической деятельности на финансовое положение хозяйствующих субъектов в частности.

1. Обсуждаемые экспертами вопросы демонстрируют сложности понимания содержания положений ФСБУ 25/2018, прежде всего базовых.

2. Основными положениями, вызывающими наибольшие сложности, являются положения двух первых разделов ФСБУ 25/2018 «Общие положения» и «Учет у арендатора», что указывает на сложности именно в связи с пониманием ключевых базовых понятий (понятийного аппарата), возникающие у арендаторов.

3. Многочисленные и значительно различающиеся разъяснения положений приведенных пунктов ФСБУ 25/2018 в профессиональных изданиях указывают на возможность различного толкования содержания положений национального стандарта бухгалтерского учета аренды, обусловленную недостаточной определенностью и четкостью содержащихся в этих положениях установлений.

Содержание базовых понятий любого национального нормативного или подзаконного акта (таковым является ФСБУ 25/2018) должно отвечать, по крайней мере, основным хрестоматийным требованиям:

- а) отвечать требованию надлежащей определенности;
- б) соответствовать назначению акта (целям его формирования и применения);
- в) содержательно не противоречить нормам действующего законодательства РФ.

Несоответствие ключевых понятий приведенным требованиям представляется недопустимым, поскольку не позволит сформировать массив положений, содержащих правила, обязательные к исполнению. На соответствие указанным требованиям и необходимо проверить положения ФСБУ 25/2018, вызывающие наибольшие трудности в понимании.

4. Изучение экспертной и научной дискуссии в отношении современной практики применения ФСБУ 25/2018 указывает и на актуальность анализа положений этого стандарта по критерию результативности их применения для достижения главных целей его принятия. В частности, немалая доля вопросов, выкристаллизовавшихся в ходе экспертной дискуссии, вынуждает направить анализ на выявление того, не искажают

ли признание права пользования активом в учете и обязательства по аренде информацию о финансовом состоянии арендатора в направлении необоснованного завышения размера его активов.

Выводы

Осуществленный анализ, опирающийся на широкую и представительную исследовательскую базу, показал, что практика положительного применения ФСБУ 25/2018 не сложилась. Полученные результаты исследования — необходимое и достаточное основание для вывода о том, что применение существующей редакции ФСБУ 25/2018 не может обеспечить в должной мере качество и эффективность управления бизнесом. В связи с этим представляется целесообразным рекомендовать заинтересованным субъектам инициировать проведение анализа положений ФСБУ 25/2018 с целью оценки:

1) ясности и определенности, содержащихся в них установлений, в том числе базовых понятий, для исполнителей, а также последовательность применения понятий-

ного аппарата в положениях указанного стандарта;

2) соответствия нормам действующего законодательства РФ и допустимости их применения в части, не противоречащей положениям действующего законодательства РФ;

3) результативности их применения для достижения основных целей принятия стандарта.

Подготовка методических рекомендаций по применению ФСБУ 25/2018, запланированная в качестве одного из показателей деятельности Министерства финансов РФ на 2024 г., в сложившихся реалиях является преждевременной. К разработке методических рекомендаций по применению ФСБУ 25/2018 целесообразно приступать, во-первых, после проведения открытого и широкого обсуждения трудностей практического применения ФСБУ 25/2018 с участием практиков и экспертов; во-вторых, после выпуска МСФО обзора применения МСФО (IFRS) 16 на практике, что позволит гармонизировать российский и международный подходы к применению данного стандарта. Это предложение, на наш взгляд, требует заинтересованного обсуждения.

Список источников

1. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: приказ Минфина России от 16 октября 2018 г. № 208н (в ред. от 29.06.2022) // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/?ysclid=m555g7p822617265478 (дата обращения: 13.12.2024).
2. Об отнесении платежей к «определенным в твердой сумме платежам» в целях бухучета аренды: письма Минфина России от 23 июня 2023 г. № 07-01-09/58347, от 19 сентября 2022 г. № 07-01-10/90486 // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=214297&ysclid=m555hqv7o2961643337#gS4U3YU4SYA4897n> (дата обращения: 13.12.2024).
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 11 июня 2016 г. № 111н (в ред. от 20.08.2021) // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/?ysclid=m555jt0ivg917701305 (дата обращения: 13.12.2024).
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда»: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н (в ред. от 27.06.2016) // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193591/?ysclid=m555lebfjt719952363 (дата обращения: 13.12.2024).
5. Group Accounting Manual IFRS 16 Supplement // Department of Health & Social Care. 2021. 39 p. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6018104de90e071292663e73/IFRS_16_Supplement_Feb_21.pdf (дата обращения: 13.12.2024).
6. Timing of the post-implementation reviews of IFRS 16 Leases and of hedge accounting requirements of IFRS 9 Financial Instruments. IFRS, 2023. 10 p. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/december/iasb/ap8a-timing-of-pir-2023.pdf> (дата обращения: 13.12.2024).
7. Morales-Díaz J., Zamora-Ramírez C. The impact of IFRS 16 on key financial ratios: A new methodological approach // Accounting in Europe. 2018. Vol. 15. No. 1. P. 105–133. DOI: 10.1080/17449480.2018.1433307
8. Lopes A. I., Penela D. From leases to ratios: The impact of IFRS 16 on financial statements // SSRN. 2023. DOI: 10.2139/ssrn.4537884
9. Susanti M., Ardana I. C., Dewi S. P. The impact of IFRS 16 (PSAK 73) implementation on key financial ratios: An evidence from Indonesia // Proc. 9th Int. conf. on entrepreneurship and business management (ICEBM 2020). Dordrecht: Atlantis Press, 2021. P. 295–303.

- (Advances in Economics, Business and Management Research. Vol. 174). DOI: 10.2991/aebmr.k.210507.045
10. *van Vuuren J.* The effect of IFRS 16 on the attitude of sophisticated and unsophisticated lenders towards loan contracting // *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*. 2023. Vol. 97. No. 11/12. P. 375–382. DOI: 10.5117/mab.97.109390
 11. *Lau C. K.* The economic consequences of IFRS 16 adoption: The role of gearing restriction in debt covenants // *Journal of Applied Accounting Research*. 2023. Vol. 24. No. 3. P. 464–482. DOI: 10.1108/JAAR-08-2021-0208
 12. *Xu W., Davidson R. A., Cheong C. S.* Converting financial statements: Operating to capitalised leases // *Pacific Accounting Review*. 2017. Vol. 29. No. 1. P. 34–54. DOI: 10.1108/PAR-01-2016-0003
 13. *Stancheva-Todorova E., Velinova-Sokolova N.* IFRS 16 leases and its impact on company's financial reporting, financial ratios and performance metrics // *Economic Alternatives*. 2019. No. 1. P. 44–62. URL: https://www.unwe.bg/uploads/Alternatives/4_EA_1_2019_en.pdf (дата обращения: 14.12.2024).
 14. *Bradbury M. E.* Was IFRS 16 leases necessary? // SSRN. 2021. URL: <https://ssrn.com/abstract=3939896> (дата обращения: 13.12.2024).
 15. *Tong T. L.* A review of IFRS 16 leases // Malaysian Accounting Standards Board (MASB). URL: https://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=IFRS16_Leases.pdf&file_path=pdf_file (дата обращения: 14.12.2024).
 16. *Lemos K., Monteiro S., Oliveira V.* Explanatory factors of the compliance with IFRS 16 (Leases) disclosure requirements: Evidence from the Portuguese Stock Market // *Journal of Globalization, Competitiveness and Governability*. 2023. Vol. 17. No. 2. P. 101–115. DOI: 10.58416/GCG.2023.V17.N2.05
 17. *Ali S.* Compliance with IFRS 16 mandatory presentation and disclosure requirements and company characteristics: Evidence from an emerging market // *Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Researches (SJFCSR)*. 2021. Vol. 2. No. 1. P. 182–227. DOI: 10.21608/CFDJ.2020.129332
 18. *Levanti D.* Development of a disclosure index for lease accounting policies: Evidence from Romanian banks // *European Journal of Business and Management Research*. 2022. Vol. 7. No. 2. P. 295–299. DOI: 10.24018/ejbmr.2022.7.2.1383
 19. *Monday Emmanson E., Oladipo A. O.* Examination of compliance with disclosure requirements of IFRS 16 by listed logistics firms in Nigeria // *EPH — International Journal of Business & Management Science*. 2022. Vol. 8. No. 12. P. 1–13. DOI: 10.53555/ephbms.v8i12.1935
 20. *Гольшиева Я. В., Кожина Т. В.* Последствия перехода на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» у лизингодателя на примере ООО «ТРК лизинг» // *Управленческий учет*. 2022. № 6-3. С. 495–502. DOI: 10.25806/uu6-32022495-502
 21. *Ермолина К. В.* ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» в контексте анализа финансового состояния предприятий // *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление*. 2024. № 1. С. 80–94. DOI: 10.17308/econ.2024.1/11841
 22. *Селихова А. Л., Куницын Д. В.* Развитие бухгалтерского учета аренды в условиях применения нового федерального стандарта // *Сибирская финансовая школа*. 2021. № 3. С. 118–123. DOI: 10.34020/1993-4386-2021-3-118-123
 23. *Никифорова Л. А., Одинцова Т. М.* Проблемные аспекты методологии и практики применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» в деятельности коммерческой организации // *Актуальные вопросы учета и управления в условиях информационной экономики*. 2022. № 4. С. 75–80.
 24. *Поправко И. В.* Бухгалтерский учет финансовой аренды у лизингополучателя по ФСБУ 25/2018 // *Modern Economy Success*. 2022. № 6. С. 88–93.
 25. *Лисовская И. А., Трапезникова Н. Г.* Сложные вопросы применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // *Международный бухгалтерский учет*. 2019. Т. 22. № 11. С. 1208–1222. DOI: 10.24891/ia.22.11.1208
 26. *Гольшиева Я. В.* Проблемы ведения бухгалтерского учета при переходе на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» у лизингодателя на примере ООО «ТРК лизинг» // *Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики*. 2022. № 28. С. 61–68.
 27. *Фомина И. К., Романов М. Н.* Проблема ведения бухгалтерского учета в конфигурациях платформы «1С: Предприятие» в условиях изменения законодательства // *Актуальные проблемы экономики и управления*. 2021. № 4. С. 82–86.
 28. *Плотников В. С., Плотникова О. В.* ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный анализ основных положений // *Учет. Анализ. Аудит*. 2019. Т. 6. № 6. С. 42–51. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-42-51
 29. *Алексеева Г. И.* Новые правила бухгалтерского учета арендных отношений // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2020. № 7. С. 9–27.
 30. *Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С.* Аренда: проблемные аспекты учета и формирования отчетной информации // *Учет. Анализ. Аудит*. 2020. Т. 7. № 2. С. 30–39. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-30-39
 31. *Слесаренко Г. В., Васильева Е. А.* Различие между МСФО IFRS 16 «Аренда» и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // *Актуальные вопросы экономики и финансов:*

- сб. ст. II Междунар. науч.-практ. конф. (Ижевск, 18 октября 2022 г.). Ижевск: Удмуртский государственный университет, 2022. С. 450–459.
32. Соколова Е. Н., Якушев И. Л. Практический опыт применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» в Российской Федерации // Экономический вектор. 2022. № 4. С. 78–85. DOI: 10.36807/2411-7269-2022-4-31-78-85
 33. Попов А. Ю. Актуальные вопросы применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, аудита и анализа в современных условиях: монография / под ред. Н. Н. Бондиной. Пенза: Пензенский государственный аграрный университет, 2023. С. 173–195.
 34. Котова К. Ю., Мерезинский С. О. Реформирование бухгалтерского учета в России: отражение операций аренды у лизингодателя в соответствии с ФСБУ 25/2018 // Экономика и бизнес: теория и практика. 2024. № 2-1. С. 174–182. DOI: 10.24412/2411-0450-2024-2-174-182
 35. Кадочникова А. В. Применение ФСБУ 25/2018 в ООО «ЛУКОЙЛ-Инжиниринг»: дискуссионные вопросы // Сборник научных трудов специалистов ООО «ЛУКОЙЛ-Инжиниринг» / ред. Н. В. Мельникова. Сыктывкар: Коми республиканская типография, 2022. С. 429–434.
 36. Кадочникова А. В. Развитие теории и методики бухгалтерского учета аренды в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности: дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2022. 216 с.
 37. Уляшева Л. Г. Развитие организации учета ресурсов лесозаготовительной деятельности: дис. ... канд. экон. наук. Воронеж, 2022. 294 с.

References

1. On approval of the Federal Accounting Standard FSBU 25/2018 “Accounting for Leases”. Order of the Ministry of Finance of Russia dated October 16, 2018 No. 208n (as amended on June 29, 2022). Konsul'tantPlyus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/?ysclid=m555g7p822617265478 (accessed on 13.12.2024). (In Russ.).
2. On classifying payments as “fixed-sum payments” for lease accounting purposes. Letters of the Ministry of Finance of Russia dated June 23, 2023 No. 07-01-09/58347, dated September 19, 2022 No. 07-01-10/90486. Konsul'tantPlyus. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=214297&ysclid=m555hqv7o2961643337#gS4U3YU4SYA4897n> (accessed on 13.12.2024). (In Russ.).
3. International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 “Leases”. Put into effect in the territory of the Russian Federation by order of the Ministry of Finance of Russia dated June 11, 2016 No. 111n (as amended on August 20, 2021). Konsul'tantPlyus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/?ysclid=m555jt0ivg917701305 (accessed on 13.12.2024). (In Russ.).
4. International Financial Reporting Standard (IAS) 17 “Leases”. Put into effect in the territory of the Russian Federation by the order of the Ministry of Finance of Russia dated December 28, 2015 No. 217n (as amended on June 27, 2016). Konsul'tantPlyus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193591/?ysclid=m555lebfjt719952363 (accessed on 13.12.2024). (In Russ.).
5. Group accounting manual IFRS 16 supplement. Department of Health & Social Care. 2021. 39 p. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6018104de90e071292663e73/IFRS_16_Supplement_Feb_21.pdf (accessed on 13.12.2024).
6. Timing of the post-implementation reviews of IFRS 16 Leases and of hedge accounting requirements of IFRS 9 Financial Instruments. IFRS. 2023. 10 p. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/december/iasb/ap8a-timing-of-pir-2023.pdf> (accessed on 13.12.2024).
7. Morales-Díaz J., Zamora-Ramírez C. The impact of IFRS 16 on key financial ratios: A new methodological approach. *Accounting in Europe*. 2018;15(1):105-133. DOI: 10.1080/17449480.2018.1433307
8. Lopes A.I., Penela D. From leases to ratios: The impact of IFRS 16 on financial statements. SSRN. 2023. DOI: 10.2139/ssrn.4537884
9. Susanti M., Ardana I.C., Dewi S.P. The impact of IFRS 16 (PSAK 73) implementation on key financial ratios: An evidence from Indonesia. In: Proc. 9th Int. conf. on entrepreneurship and business management (ICEBM 2020). Dordrecht: Atlantis Press; 2021:295-303. (Advances in Economics, Business and Management Research. Vol. 174). DOI: 10.2991/aebmr.k.210507.045
10. van Vuuren J. The effect of IFRS 16 on the attitude of sophisticated and unsophisticated lenders towards loan contracting. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*. 2023;97(11/12):375-382. DOI: 10.5117/mab.97.109390
11. Lau C.K. The economic consequences of IFRS 16 adoption: The role of gearing restriction in debt covenants. *Journal of Applied Accounting Research*. 2023;24(3):464-482. DOI: 10.1108/JAAR-08-2021-0208
12. Xu W., Davidson R.A., Cheong C.S. Converting financial statements: Operating to capitalised leases. *Pacific Accounting Review*. 2017;29(1):34-54. DOI: 10.1108/PAR-01-2016-0003

13. Stancheva-Todorova E., Velinova-Sokolova N. IFRS 16 leases and its impact on company's financial reporting, financial ratios and performance metrics. *Economic Alternatives*. 2019;(1):44-62. URL: https://www.unwe.bg/uploads/Alternatives/4_EA_1_2019_en.pdf (accessed on 13.12.2024).
14. Bradbury M.E. Was IFRS 16 leases necessary? SSRN. 2021. URL: <https://ssrn.com/abstract=3939896> (accessed on 13.12.2024).
15. Tong T.L. A review of IFRS 16 leases. Malaysian Accounting Standards Board (MASB). URL: https://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=IFRS16_Leases.pdf&file_path=pdf_file (accessed on 14.12.2024).
16. Lemos K., Monteiro S., Oliveira V. Explanatory factors of the compliance with IFRS 16 (Leases) disclosure requirements: Evidence from the Portuguese Stock Market. *Journal of Globalization, Competitiveness and Governability*. 2023;17(2):101-115. DOI: 10.58416/GCG.2023.V17.N2.05
17. Ali S. Compliance with IFRS 16 mandatory presentation and disclosure requirements and company characteristics: Evidence from an emerging market. *Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Researches (SJFCSR)*. 2021;2(1):182-227. DOI: 10.21608/CFDJ.2020.129332
18. Levanti D.A. Development of a disclosure index for lease accounting policies: Evidence from Romanian banks. *European Journal of Business and Management Research*. 2022;7(2):295-299. DOI: 10.24018/ejbmr.2022.7.2.1383
19. Monday Emmanson E., Oladipo A.O. Examination of compliance with disclosure requirements of IFRS 16 by listed logistics firms in Nigeria. *EPH — International Journal of Business & Management Science*. 2022;8(12):1-13. DOI: 10.53555/epbms.v8i12.1935
20. Golysheva Ya.V., Kozhinova T.V. Consequences of the transition to FSB 25/2018 “Lease Accounting” from the lessor on the example of LLC “TRK Leasing”. *Upravlencheskii uchet = The Management Accounting Journal*. 2022;(6-3):495-502. (In Russ.). DOI: 10.25806/uu6-32022495-502
21. Ermolina K.V. The impact of FSBU 25/2018 “Lease Accounting” on the financial performance of companies. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Proceedings of Voronezh State University. Series: Economy and Management*. 2024;(1):80-94. (In Russ.). DOI: 10.17308/econ.2024.1/11841
22. Selikhova A.L., Kunitsyn D.V. Development of lease accounting in the conditions of application of the new federal standard. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*. 2021;(3):118-123. (In Russ.). DOI: 10.34020/1993-4386-2021-3-118-123
23. Nikiforova L.A., Odintsova T.M. Problematic aspects of the methodology and practice of applying FSB 25/2018 “Lease Accounting” in the activities of a commercial organization. *Aktual'nye voprosy ucheta i upravleniya v usloviyakh informatsionnoi ekonomiki = Topical Issues of Accounting and Management in the Information Economy*. 2022;(4):75-80. (In Russ.).
24. Popravko I.V. Accounting for financial lease from the lessee under FSB 25/2018. *Modern Economy Success*. 2022;(6):88-93. (In Russ.).
25. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. Federal accounting standard FSBU 25/2018 Accounting for Leases: Practical application issues. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2019;22(11):1208-1222. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.22.11.1208
26. Golysheva Ya.V. Problems of accounting during the transition to FSB 25/2018 “Lease Accounting” from the lessor on the example of LLC “TRK Leasing”. *Uchet, analiz i audit: problemy teorii i praktiki*. 2022;(28):61-68. (In Russ.).
27. Fomina I.K., Romanov M.N. The problem of accounting in the configurations of the platform “1C: Enterprise” in the context of changing legislation. *Aktual'nye problemy ekonomiki i upravleniya = Actual Problems of Economics and Management*. 2021;(4):82-86. (In Russ.).
28. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. FSBU 25/2018 “Accounting for Leases” and IFRS 16 “Leases”: A comparative analysis of key provisions. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(6):42-51. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-42-51
29. Alekseeva G.I. New rules for accounting of lease relations. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*. 2020;(7):9-27. (In Russ.).
30. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. Lease: Problematic aspects of accounting and reporting information formation. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(2):30-39. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-30-39
31. Slesarenko G.V., Vasil'eva E.A. The difference between IFRS 16 “Leases” and FSBU 25/2018 “Accounting for Leases”. In: Current issues in economics and finance. Proc. 2nd Int. sci-pract. conf. (Izhevsk, October 18, 2022). Izhevsk: Udmurt State University; 2022:450-459. (In Russ.).
32. Sokolova E.N., Yakushev I.L. Practical experience of application of FSBU 25/2018 “Lease Accounting” in the Russian Federation. *Ekonomicheskii vektor = Economic Vector*. 2022;(4):78-85. (In Russ.). DOI: 10.36807/2411-7269-2022-4-31-78-85
33. Popov A.Yu. Current issues of application of FSBU 25/2018 “Accounting for Leases”. In: Bondina N.N., ed. Current issues of accounting, auditing and analysis in modern conditions. Penza: Penza State Agrarian University; 2023:173-195. (In Russ.).

34. Kotova K.Yu., Merezhinsky S.O. Reforming accounting in Russia: Reflection of lease operations by the lessor in accordance with FAS 25/2018. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economy and Business: Theory and Practice*. 2024;(2-1):174-182. (In Russ.). DOI: 10.24412/2411-0450-2024-2-174-182
35. Kadochnikova A.V. Application of FSBU 25/2018 in LUKOIL-Engineering LLC: Controversial issues. In: Mel'nikova N.V., ed. Collection of scientific papers of specialists of LUKOIL-Engineering LLC. Syktyvkar: Komi Republic Print.; 2022:429-434. (In Russ.).
36. Kadochnikova A.V. Development of the theory and methodology of accounting for leases in accordance with International Financial Reporting Standards. Cand. econ. sci. diss. St. Petersburg: St. Petersburg State University of Economics; 2022. 216 p. (In Russ.).
37. Ulyasheva L.G. Development of the organization of accounting of resources of logging activities. Cand. econ. sci. diss. Voronezh: Voronezh State University; 2022. 294 p. (In Russ.).

Сведения об авторах

Лариса Владимировна Санникова

доктор юридических наук, профессор, профессор Российской академии наук, ведущий научный сотрудник Центра международных финансов

Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации

127006, Москва, Настасьинский пер., д. 3, стр. 2

Бэла Владимировна Зембатова

кандидат экономических наук, доцент, ведущий научный сотрудник Центра международных финансов

Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации

127006, Москва, Настасьинский пер., д. 3, стр. 2

Иван Дмитриевич Раков

кандидат экономических наук, младший научный сотрудник Центра международных финансов

Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации

127006, Москва, Настасьинский пер., д. 3, стр. 2

Людмила Сергеевна Кабир

доктор экономических наук, профессор, профессор Российской академии наук, главный научный сотрудник Центра международных финансов

Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации

127006, Москва, Настасьинский пер., д. 3, стр. 2

Поступила в редакцию 16.12.2024
 Прошла рецензирование 09.01.2025
 Подписана в печать 23.01.2025

Information about the authors

Larisa V. Sannikova

Doctor of Law, Professor, Professor of the Russian Academy of Sciences, leading researcher of International Finance Centre

Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation

3 Nastasyinskiy lane, bldg. 2, Moscow 127006, Russia

Bela V. Zembatova

PhD in Economics, Associate Professor, leading researcher of International Finance Centre

Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation

3 Nastasyinskiy lane, bldg. 2, Moscow 127006, Russia

Ivan D. Rakov

PhD in Economics, junior researcher of International Finance Centre

Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation

3 Nastasyinskiy lane, bldg. 2, Moscow 127006, Russia

Liudmila S. Kabir

D.Sc. in Economics, Professor, Professor of the Russian Academy of Sciences, chief researcher of International Finance Centre

Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation

3 Nastasyinskiy lane, bldg. 2, Moscow 127006, Russia

Received 16.12.2024
 Revised 09.01.2025
 Accepted 23.01.2025

Конфликт интересов: авторы декларируют отсутствие конфликта интересов, связанных с публикацией данной статьи.

Conflict of interest: the authors declare no conflict of interest related to the publication of this article.