

Федеральное государственное автономное образовательное  
учреждение высшего образования  
«ПЕРМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

Кадочникова Анна Владимировна

**РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ И МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
АРЕНДЫ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель  
Доктор экономических наук, доцент  
Городилов Михаил Анатольевич

Пермь - 2022

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
ГЛАВА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ: ТЕОРЕТИКО- ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ .....	14
1.1. Бухгалтерский учет аренды в соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: историко-методический аспект.....	14
1.2. ФСБУ и МСФО: тенденция к сближению.....	31
1.3. Место Международных стандартов финансовой отчетности в развитии системы регулирования бухгалтерского учета в России .....	43
ГЛАВА 2. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ АРЕНДЫ В СООТВЕТСТВИИ С НОВЫМИ ТРЕБОВАНИЯМИ .....	61
2.1. Особенности бухгалтерского учета аренды согласно новому ФСБУ 25/2018 «Аренда». Сравнительный анализ ФСБУ 25/2018 и IFRS 16: сходство и отличия.....	61
2.2. Актив, принятый в аренду: изменение методологии балансоведения .....	72
2.3. Реконструкция показателей бухгалтерской финансовой отчетности на примере организаций розничной торговли с учетом требований нового ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» .....	78
ГЛАВА 3. АНАЛИЗ ВЛИЯНИЯ НОВОГО ФСБУ 25/2018 «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ» НА ФИНАНСОВОЕ ПОЛОЖЕНИЕ КОМПАНИЙ .....	105
3.1. Новый подход к анализу финансового состояния компании с учетом ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» .....	105
3.2. Анализ влияния ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» на финансовое состояние компании на примере организаций розничной торговли .....	116
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	139
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	146
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	165

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** В течение последних нескольких лет российский бухгалтерский учет претерпевал значительные преобразования: менялись законодательство в области бухгалтерского учета, особенности отражения различных операций, формы отчетности и т.д. Все эти изменения происходили в соответствии с выбранным и описанным в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России направлением развития отечественного учета в сторону сближения с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО).

С принятием в 2010 г. Федерального закона от 27.07.2010 №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» стала обязательной для ряда российских компаний и групп процедура составления финансовой отчетности по Международным стандартам. Но МСФО не обошли стороной и не вошедшие в этот перечень компании. Так, согласно ст. 20 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ одним из главных принципов регулирования бухгалтерского учета в России является использование МСФО как основы для разработки федеральных и отраслевых стандартов. МСФО подлежат приоритетному применению и в том случае, если российскими стандартами не устанавливаются конкретные способы ведения бухгалтерского учета. Именно поэтому в последние несколько лет разработчики федеральных стандартов бухгалтерского учета активно используют Международные стандарты для разработки новых и развития имеющихся стандартов, что обеспечивает постепенное сближение ФСБУ с Международными стандартами. Подтверждением является также ежегодно обновляемая программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета, содержащая список подлежащих изменению действующих и новых стандартов. Эксперты в области разработки и дальнейшего изучения проектов федеральных стандартов отмечают, что зачастую конкретный ФСБУ разрабатывается на основе уже существующего МСФО, а

иногда и вовсе является его российским аналогом, создаваемым с учетом особенностей отечественного законодательства.

Новый ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» как обязательный для применения начиная с отчетности за 2022 г. устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете организаций информации об объектах, которые переданы либо получены в аренду, а также порядок раскрытия информации о таких объектах в отчетности.

Главным источником при разработке российского стандарта по учёту аренды выступил IFRS 16 «Аренда». Данный стандарт также считается новым, поскольку, будучи опубликованным 13 января 2016 г., впервые в обязательном порядке начал применяться организациями при составлении отчетности за 2019 г.

ФСБУ 25/2018, в свою очередь, разрешен для добровольного досрочного использования российскими компаниями ранее 2022 г. при условии отражения данного факта в учетной политике и раскрытия в финансовой отчетности.

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 и актуальность настоящего диссертационного исследования.

**Степень разработанности научной проблемы.** Важность данной темы для представителей российского бизнеса, а также профессионального сообщества бухгалтеров, аудиторов, консультантов определяет интерес, который проявляют к ней современные ученые. Тем не менее, на данный момент проблема использования ФСБУ 25/2018, на наш взгляд, остается не достаточно освещенной в научной литературе. Поскольку данный стандарт является новым, российские и зарубежные ученые ещё не успели досконально проанализировать его и предложить методики по применению его положений, которые в ряде случаев имеют концептуальный характер. Некоторые из них провели лишь сравнительный анализ IFRS 16 и ФСБУ 25/2018, не затрагивая в своих работах методических и организационных основ применения стандартов. Стоит отметить, что в России с каждым годом увеличивается количество ученых, занимающихся изучением

применения международных стандартов российскими организациями. Среди них следует отметить Т.Ю. Дружиловскую, М.А. Городилова, Н.В. Парушину, Н.А. Каморджанову, А.Л. Пименову, В.С. Плотникова, О.В. Плотникову, Т.Г. Шешукову и др.

Как было уже указано, основой разработки ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» послужила своего рода коллаборация МСФО и российского правоприменения. Именно поэтому при написании данной работы нами использовались результаты исследования следующих российских авторов:

Н.В. Бурова, С.М. Бычкова, И.И. Елисеева, В.В. Иванов, Н.Н. Илышева, И.В. Ильин, В.В. Ковалев, А.Н. Кизилев, М.А. Клупт, М.О. Колбанёв, Т.М. Конопляник, С.В. Курышева, Т.Г. Максимова, М.В. Мельник, В.Ф. Минаков, С.В. Панкова, Л.В. Попова, Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, Е.В. Стельмашонок, А.Е. Суглобов, В.В. Трофимов, З.А. Туякова, Г.М.Фридман, В.Г. Халин, В.П. Чернов, А.Е. Шевелёв, А.Д. Шеремет, Л.В. Юрьева. Зарубежный опыт представлен в работах M. Sacarin, J. Morales-Díaz, C. Zamora-Ramírez, J. Backhuijs, R. Oosterbosch, L. Tas, M. Segal, G. Naik, A. Deller, A. Gross, D. Hardidge, G. Huston, Ł. Michorowski, R. McKinney, R. Subramanian и др.

Таким образом, при анализе большого количества научных работ, в которых исследовался ФСБУ 25/2018, нами было выяснено, что стандарт по-прежнему не является полностью изученным. На данный момент отсутствует необходимая для использования данного стандарта теоретическая и методическая база. Пока не существует конкретной методики применения стандарта, не разъяснены особенности его первого и последующего применения компаниями, не разработаны конкретные правила отражения арендных операций в учете и отчетности, а также нет ясности в проявлении последствий применения ФСБУ 25/2018 компаниями в целях оценки влияния на результаты анализа их финансового состояния на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с этим возникает потребность в детальной проработке комплекса вопросов учетно-аналитического аспекта.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью данной диссертационной работы является разработка теоретических и организационно-методических положений по учету аренды в Российской Федерации для их дальнейшего применения в практической деятельности.

Достижение поставленной цели потребовало постановки и решения следующих основных задач:

1) исследования историко-методического аспекта развития бухгалтерского учета аренды в соответствии с МСФО и выявления основных проблем применения IFRS 16 «Аренда»;

2) анализа исторических предпосылок сближения учетных систем – российской и международной – в целях уточнения степени соответствия положений ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и положений МСФО (IFRS) 16 «Аренда»;

3) определения места МСФО в развитии системы регулирования бухгалтерского учета в России и становлении философии и этических ценностей бухгалтера;

4) проведения сравнительного анализа ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16, выявления их основных сходств и различий для определения степени приближенности ФСБУ к МСФО и Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике РФ;

5) определения влияния нового стандарта по учету аренды на основные принципы балансоведения и разработки основных понятий, применяемых в процессе отражения в бухгалтерском учете операций аренды;

6) исследования и систематизации практики учета операций аренды, а также разработки методики бухгалтерского учета арендованного имущества в соответствии с новым ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»;

7) оценки влияния внедрения ФСБУ 25/2018 на финансовое положение компании на примере организаций розничной торговли, испытывающих

наибольшую степень воздействия от изменений в рамках применения положений данного стандарта.

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования выступили организации розничной торговли, апробирующие новый порядок бухгалтерского учета арендованного имущества в соответствии с новым стандартом по учету аренды.

Предметом исследования является комплекс теоретических, методических и организационных аспектов применения компаниями ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретической и методологической основой исследования послужили исследования ведущих российских и зарубежных ученых-экономистов в области учета и анализа, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, Пермского края, данные Федеральной службы государственной статистики, нормативно-справочные материалы, специальная литература, данные бухгалтерского и статистического учета, отчетности, аналитические и информационные материалы, представленные в компьютерной сети Интернет, а также материалы, полученные автором в результате непосредственного изучения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и IFRS 16 «Аренда».

Теоретические исследования базируются на современной методологии бухгалтерского учета и анализа, основанной на использовании таких общенаучных методов познания, как наблюдение, абстрагирование, дедукция и индукция, сравнительный анализ, группировка данных, обобщение теоретического и фактического материала, восхождение от абстрактного к конкретному и моделирование, которые дополнялись логическим анализом исследуемых вопросов. Расчеты выполнены на персональном компьютере с применением электронных таблиц Excel.

**Информационной базой исследования** выступили действующие законодательные и другие нормативные акты по бухгалтерскому учету и анализу, труды российских и зарубежных ученых-экономистов, а также накопленный опыт

работы государственных контролирующих служб и специалистов в области бухгалтерского учета.

**Обоснованность и достоверность результатов исследования**

определяются использованием общенаучных принципов и методов исследования, методологической проработанностью темы, апробацией результатов на научных и научно-практических конференциях и опубликованием основных результатов исследования.

**Соответствие диссертации Паспорту научной специальности.** Данное

диссертационное исследование соответствует следующим пунктам паспорта научной специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»:  
1.5 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных»; 1.6 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам»; 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей»; 1.9 «Трансформация национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран»; 2.15 «Анализ и прогнозирование финансового состояния организации».

**Научная новизна результатов исследования** заключается в разработке теоретических и методических предложений по применению ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», основанных на анализе данного стандарта, современной методологии балансоведения и бухгалтерского учета, а также законодательства Российской Федерации в сфере бухгалтерского учета, аудита и экономического анализа. В процессе исследования достигнуты и выносятся на защиту следующие наиболее существенные научные результаты, разработанные лично автором:

- представлена система регулирования бухгалтерского учета аренды в РФ для экономических субъектов, не составляющих консолидированную финансовую отчетность по МСФО, на основе процесса гармонизации бухгалтерского учета и

его сближения с МСФО, а также дана оценка степени её наполненности, подготовлены рекомендации по её дальнейшему развитию;

- в результате изучения федерального стандарта по учету аренды и существующих на сегодняшний день трактовок понятия «актив» в научный оборот введено новое понятие «актив, принятый в аренду», заключающее в себе все особенности возникающего в результате заключения арендного договора ресурса компании, а также воплощающее в себе потенциальные доходы, которые могут быть получены арендатором в будущем;

- предложена оригинальная методика применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» с учетом разработанных вариантов определения первоначальной и остаточной стоимости права пользования активом и обязательства по аренде и корреспонденции счетов по учету арендованного имущества, связанных с ним объектов и событий хозяйственной жизни;

- в целях включения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность новых объектов (актив и обязательство по аренде и др.) сформулированы предложения по доработке применяемой в РФ формы отчетности (бухгалтерский баланс) для раскрытия информации об арендованном имуществе и последующего экономического анализа;

- на основе реконструкции бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом новых положений, регламентирующих учет аренды, разработаны подходы к оценке влияния ФСБУ 25/2018 на финансовое состояние организации и результаты её деятельности, исходя из которых даны рекомендации по изменению нормативных значений показателей.

**Наиболее существенные результаты исследования, обладающие научной новизной и полученные лично соискателем,** состоят в применении теоретических и методических подходов к использованию ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и анализу последствий его внедрения: при выборе методики определения первоначальной и остаточной стоимости права пользования активом и обязательства по аренде, при выборе корреспонденции счетов, используемой при отражении в бухгалтерском учете операций, связанных

с арендованным имуществом, при определении правил раскрытия информации об арендованных активах в отчетности, а также при выборе методики анализа последствий применения ФСБУ 25/2018.

Изложенные в работе рекомендации и предложения могут быть востребованы руководителями и служащими административно-управленческого аппарата коммерческих организаций, специалистами в области бухгалтерского учета и экономического анализа, сотрудниками государственных и негосударственных контролирующих служб, аудиторскими организациями и сотрудниками внутреннего аудита.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.** Теоретическая значимость работы заключается в разработке теоретических и организационно-методических положений по учету аренды согласно Федеральному стандарту бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды». Практическое значение диссертационного исследования состоит в использовании разработанных теоретических и методических подходов к применению ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и анализу последствий его применения.

**Апробация результатов исследования.** Разработанные в ходе написания диссертации предложения и рекомендации по использованию ФСБУ 25/2018 докладывались и обсуждались на различных международных и российских научно-практических конференциях, а именно: XVI Международная научная конференция «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития» (г. Санкт-Петербург, 2021), XVIII Международная научно-практическая конференция «Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики» (г. Тольятти, 2021 г.), XVI Международная научная конференция студентов и преподавателей «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития», Международная научно-практической конференции «Аудиторская деятельность в условиях трансформации социально-экономических процессов: проблемы, тенденции и перспективы развития» (г. Москва, 2021 г.), Российская научно-практическая конференция молодых ученых и студентов «Экономика и управление: актуальные

проблемы и поиск путей решения» (г. Пермь, 2019 г.), Международная конференция «Managerial Challenges Of The Contemporary Society», (г. Клуж-Напока, Румыния, 2019 г.), IV Межвузовская студенческая научно-практическая конференция по прикладным исследованиям в экономике «iCare Junior 2019» (г. Пермь, 2019 г.) и др.

Результаты проведенного исследования несомненно могут быть полезны для углубленного изучения профильных дисциплин студентами бакалавриата и магистратуры экономических специальностей. Основные теоретические положения данной работы нашли применение в преподавании дисциплин «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерская финансовая отчетность» и «Анализ финансово-хозяйственной деятельности» в ФГАОУ ВО «ПГНИУ». Разработанная соискателем методика отражения арендных операций внедрена в практическую и экспертную деятельность следующих организаций: Союз «Пермская торгово-промышленная палата», ООО "Инвест-аудит" и ООО "Информ-Налогконсалтинг".

**Публикация результатов исследования.** По тематике диссертации было подготовлено 15 научных статей, опубликованных в российских сборниках и журналах, в том числе 6 статей вошли в перечень научных изданий, рекомендованных ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации, общим объёмом 10,91 п.л. (авторский вклад – 9,42 п.л.).

**Структура диссертации.** Предмет исследования, его цель и задачи определили структуру диссертации, состоящей из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы (188 источников) и 9 приложений. Основное содержание изложено на 164 страницах, включает 37 таблиц, 3 рисунка и 12 формул.

Во введении обоснована актуальность исследуемой проблемы, степень ее изученности, изложены цели и задачи, представлен объект и предмет исследования и его методологические основы, отражены элементы научной новизны, практической значимости и степень апробации результатов работы.

В 1-й главе – «Бухгалтерский учет аренды: теоретико-исторический аспект» – был изучен историко-методический аспект развития бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, выявлены основные проблемы применения IFRS 16 «Аренда». Рассмотрены исторические предпосылки и причины сближения российской и международной учетных систем. Определено место МСФО в развитии системы регулирования бухгалтерского учета в России и становлении философии и этических ценностей бухгалтера.

Во 2-й главе – «Учет операций аренды в соответствии с новыми требованиями» – был проведен сравнительный анализ ФСБУ 25/2018 и IFRS 16, определена степень приближенности отечественного стандарта к изучаемому МСФО и Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике. Изучено влияние нового стандарта по учету аренды на основные принципы балансоведения, выделены понятия, применяемые в процессе отражения в бухгалтерском учете операций аренды. Были рассмотрены также особенности отражения арендованного имущества в бухгалтерской отчетности и произведена оценка влияния нового стандарта на обобщающие финансово-экономические показатели деятельности организаций розничной торговли на основе построения модели, основанной на усреднении показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности 122 крупнейших организаций, работающих в данной отрасли. Предложена авторская методика определения стоимости арендованного имущества и учета операций аренды для целей бухгалтерского учета. Предложена также корреспонденция счетов по первичному и последующему учету арендованного имущества, связанных с ним объектов и фактов хозяйственной жизни.

В 3-й главе – «Анализ влияния нового ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» на финансовое положение компании» – оценено влияние ФСБУ 25/2018 на финансовое положение компаний, относящихся к организациям розничной торговли. Основой такого анализа послужила смоделированная «усредненная» отчетность по выборке организаций.

В заключении диссертационной работы сформулированы основные выводы и предложения, которые вытекают из проведенного исследования.

## ГЛАВА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ: ТЕОРЕТИКО-ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

### 1.1. Бухгалтерский учет аренды в соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: историко-методический аспект

В последнее время аренда приобретает всё большую важность для представителей бизнеса. Благодаря аренде компании получают возможность использовать в своей деятельности те объекты, приобрести которые на праве собственности она не имеет финансовой возможности. Именно поэтому организации всё чаще сталкиваются с проблемами отражения последствий подобных хозяйственных операций в своей финансовой отчетности.

Ранее арендованные активы компании обязаны были находиться на забалансовых счетах, что делало получаемую по результатам учета бухгалтерскую отчетность, по мнению стейкхолдеров, недостоверной и не соответствующей действительности, а результаты её анализа нерелевантными, что оказывало негативное влияние на принимаемые пользователями отчетности управленческие решения. В мировой практике компании, которые составляют свою отчетность согласно Международным стандартам, с 2019 г. (в обязательном порядке; до указанного периода допускалось досрочное применение. *Примеч. диссертанта*) используют IFRS 16 «Аренда» [77]. В теории и практике российского учета применялись иные, традиционные подходы, при которых арендованные объекты могли отражаться как на балансе, так и за балансом организации. Российские разработчики, ориентирующиеся при создании федеральных стандартов на МСФО, приняли решение о необходимости сближения норм в указанной части, что само по себе является дискуссионным и широко обсуждаемым вопросом в научной и специальной литературе, а также среди профессионального сообщества, о чем пойдет речь далее.

В результате в 2018 году в РФ был представлен новый, разработанный в соответствии с международным аналогом ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [140], который закрепил в себе основные правила отражения арендных

операций. Поэтому на сегодняшний день существует острая необходимость в оценке концептуальных основ нового стандарта, включая влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности и разработке методических положений по применению данного стандарта, поскольку новые требования, которые с 2022 г. в РФ стали обязательными для применения, значительно отличаются от существовавших до выхода стандарта правил. Таким образом, становится целесообразным подробное изучение международного стандарта IFRS 16 «Аренда» [77]: определение основных причин его появления, выявление основных особенностей, требований и проблем. Анализ данного стандарта и зарубежного опыта его применения поможет разработать методику применения аналогичного международному ФСБУ и решить основные вопросы, возникающие у внешних и внутренних пользователей при его применении.

*Отражение аренды в отчетности зачастую становилось предметом дискуссий в профессиональных кругах.*

Так, принятый в 1984 г. IAS 17 «Аренда» [72] с годами всё чаще подвергался критике со стороны ученых (например, К.Л. Райтер в 1998 г. [171]), профессионально-общественных организаций (АICPA в 1994 г. [155]) и экспертов (В. Битти и др. в 2006 г. [157]). Подобное недовольство было вызвано рядом веских причин, которые описываются в работах зарубежных ученых-экономистов, занимающихся изучением МСФО.

*Одной из основных причин разработки новых положений, ставших основой для IFRS 16 [77], стали недостаточная прозрачность (транспарентность) финансово-отчетных данных и сопоставимость получаемой учетно-отчетной информации.* Так, Мариан Сакарин в работе «МСФО 16 «Аренда» – последствия для финансовой отчетности и финансовых показателей» [172] отмечает, что существовавшая до 2018 года система отражения аренды не позволяла раскрывать в отчете о финансовом положении полную картину. Арендованные активы, находившиеся под контролем компании и используемые в текущей деятельности, наряду с обязательствами, связанными с договорами

аренды, учитывались в составе операционной аренды и отражались исключительно в примечаниях. В результате этого, информации, имеющейся в отчетах организаций, в части балансовых показателей, становилось недостаточно для принятия инвесторами и аналитиками решений, что вынуждало их самостоятельно корректировать некоторые элементы отчета о финансовом положении, добиваясь максимально возможной достоверности и сопоставимости данных между исследуемыми предприятиями [156]. Однако получаемые в итоге данные также были далеки от действительности, поскольку зачастую пользователи не учитывали, что *обязательства по финансовой аренде раскрывались в отчетности по дисконтированной стоимости, а обязательства по операционной аренде, отражаемые в примечаниях, дисконтированию не подвергались*. Таким образом, имеющаяся задолженность неоправданно завышалась. Таким образом, из-за ограниченной информации, содержащейся в примечаниях, многие пользователи применяли методы аппроксимации для оценки общего кредитного плеча и капитала, задействованного в операциях, в то время как другие пользователи не смогли внести коррективы совсем. Эти различные подходы создавали ассиметричную информацию в реалиях того времени [161]. Для решения данной проблемы Советом по МСФО было выдвинуто предложение раскрывать в отчете о финансовом положении и финансовую, и операционную аренду, что позднее было закреплено в новом международном стандарте, пришедшем на смену IAS 17, – IFRS 16.

Вторым сигналом, указывающим на необходимость разработки нового стандарта, стало *злоупотребление со стороны компаний преимуществами операционной аренды*, что было описано в работах Дж. Дюка [160], Х. Моралес-Диас и К. Самора-Рамирес [169]. Арендаторы структурировали крупные договоры, после чего приравнивали их к операционной аренде. Таким образом, прикрываясь правилами IAS 17, компании десятилетиями активно «прятали» как крупные арендованные активы, так и значительные обязательства в примечаниях к отчетности. Ученые К. Корнаджа, Л. Франзен и Т. Симин [158] провели в 2011 г. масштабное исследование и подтвердили данный факт: было

выяснено, что доля операционной аренды, используемой корпорациями США в качестве финансирования с фиксированной стоимостью, выросла с 1980 г. по 2007 г. на 745 %, а аренда капитала, которая относилась к финансовой и отражалась в отчете о финансовом положении, сократилась вдвое. Другими словами, *аренда, которую можно было рассматривать как источник финансирования в том числе в составе заемного капитала, могла попросту не отражаться в отчете о финансовом положении, что всё больше указывало на несовершенство IAS 17.* Варианты получения компанией нового актива до вступления в силу IFRS 16 отражены на рис. 1.1. Подобные «манипуляции» вызывали у аналитиков трудности при проведении финансового и сравнительного анализа показателей финансовой отчетности. Отсутствие на балансе ряда арендованных активов вводило в заблуждение пользователей относительно долгосрочной платежеспособности организации, то есть давало ложное представление о её финансовом состоянии. В результате вышеизложенного, инвесторы, кредиторы, клиенты, поставщики, сотрудники и иные заинтересованные лица делали выводы и принимали решения на основе нерелевантной финансовой информации, неправильно оценивая возникающие у них риски. Компании же, в свою очередь, в это время могли извлекать выгоду из своей асимметричной информации об арендных контрактах [159]. Существование подобных ситуаций всё больше обостряло необходимость в доработке существующего стандарта по учету аренды.

Одной из причин замены IAS 17 новым IFRS 16 также является *несовершенство формулировок первого*, что было рассмотрено в работе ученых М. Сигал и Ж. Найк [173]. Ярким примером явилось отсутствие в IAS 17 точных критериев отнесения аренды к операционной, которая, в свою очередь, рассматривалась в стандарте лишь в качестве всех тех арендных операций, которые компания не смогла отнести к финансовой аренде. Можно сказать, что стандарт содержал иерархию видов аренды и ставил финансовую выше операционной, чего по определению быть не должно.

В дополнение к указанным выше проблемам, существовавшим в учете аренды, также можно отнести и *превалирование политического аспекта над экономическим*, при этом первый присутствует во всех социальных явлениях, включая разработку новых наднациональных стандартов. По мнению ученых Х.Кабир и А.Рахман [165], именно политика сыграла одну из решающих ролей в разработке нового IFRS 16: Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board – IASB) активно пытался повлиять на результат принятия стандартов и укрепить свою легитимность в качестве нормотворческого органа, основываясь на поддержке национальных юрисдикций и регулирующих органов. Пытаясь решить возникающие на тот момент к стандартам вопросы, СМСФО (далее – Совет) повышал свое влияние и улучшал репутацию в профессиональных кругах.



*Рис.1.1. Варианты получения компанией нового актива до применения IFRS 16  
[сост. авт.]*

Таким образом, указанные выше дискуссионные аспекты IAS 17 и возникающие вокруг него споры подготовили общественность к переменам и сделали необходимым и ожидаемым принятие нового IFRS 16 «Аренда».

Первое предложение в рамках реформы модели учета аренды было опубликовано Советом в 2010 году, а в 2013 оно было заменено новым пересмотренным проектом. На протяжении всего процесса создания нового стандарта наблюдалось существенное противодействие указанным изменениям: многие ставили под сомнение преимущества отражения всех договоров аренды на балансе [28]. В 2010 г. ряд испанских компаний, получив поддержку Министерства экономики Испании и части Европейской комиссии, лоббировали против инициатив СМСФО, чтоб избежать изменений в учете арендных операций [169]. Эти компании утверждали, что в условиях общего экономического кризиса увеличение балансовой задолженности приведет к снижению рейтингов, увеличению затрат и негативно повлияет на уровень инвестиций. Несмотря на все эти аргументы, *советы директоров крупных мировых компаний пришли к выводу, что преимущества новой модели для инвесторов и пользователей финансовой информации перевешивают затраты по внедрению нового стандарта в учетно-хозяйственный оборот.* В результате вышеизложенного, в январе 2016 г. был выпущен итоговый вариант IFRS 16 «Аренда» с длительным периодом до обязательного первого применения, чтобы позволить как составителям финансовой отчетности, так и пользователям адаптироваться к новой модели [43].

*Несмотря на то, что новый стандарт по учету аренды подробно описывает правила отражения операций аренды в отчетности, а также решает большую часть проблем, которые ранее создавал IAS 17 [72], в нем всё же имеются дискуссионные положения. Остановимся на некоторых из них.*

Международный стандарт IFRS 16 должен применяться ко всем договорам аренды, включая подобные случаи в рамках субаренды. Однако перед его использованием компании необходимо определить, является ли данный договор договором аренды, или содержит ли он компонент аренды. Согласно IFRS 16 [77], договор считается арендным или имеет компонент аренды, если по данному соглашению осуществляется передача права контролировать использование актива, который называется разработчиками «базовым активом», в обмен на возмещение на протяжении указанного в договоре периода. Таким образом, при

определении сущности договора компании могут руководствоваться схемой, отраженной на рис. 1.2. С компонентом аренды всё обстоит немного сложнее.

Заключаемые компаниями договоры, могут быть различных видов: договоры, имеющие компоненты аренды и арендные договоры, которые имеют не относящиеся к аренде компоненты. Согласно новому стандарту, арендатор и арендодатель обязаны разграничивать компоненты аренды от компонентов, которые не являются арендными, если одновременно выполняются следующие условия [6]:

1) у арендатора имеется возможность получения выгоды от данного актива обособленно либо совместно с другими принадлежащими арендатору активами;

2) базовый актив, указанный в конкретном договоре, не зависит от других отмеченных в данном договоре базовых активов (либо данная зависимость не является определяющей).

Соглашение имеет компонент аренды только тогда, когда данный компонент связан с идентифицированным активом. Он может либо быть конкретно указанным в договоре, либо вытекать из контекста последнего. В данном случае бухгалтеру необходимо понимать, имеет ли арендатор полный контроль над данным активом [49]. Другими словами, если арендодатель имеет действительную возможность в процессе аренды заменить данный актив на другой, имеющий подобные свойства и характеристики, то арендатор не имеет 100 % контроля над идентифицированным активом. Из этого следует, что данный договор не будет иметь компонента аренды.

После того, как в процессе исследования были разграничены арендные компоненты и компоненты, не являющиеся арендными, следует разграничить и платежи, поступающие от них. В данном случае необходимо использовать правила, указанные в IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями» [76] и разнести цену сделки на разные компоненты договора, основываясь на относительных отдельных ценах продажи. Если договор не содержит информации

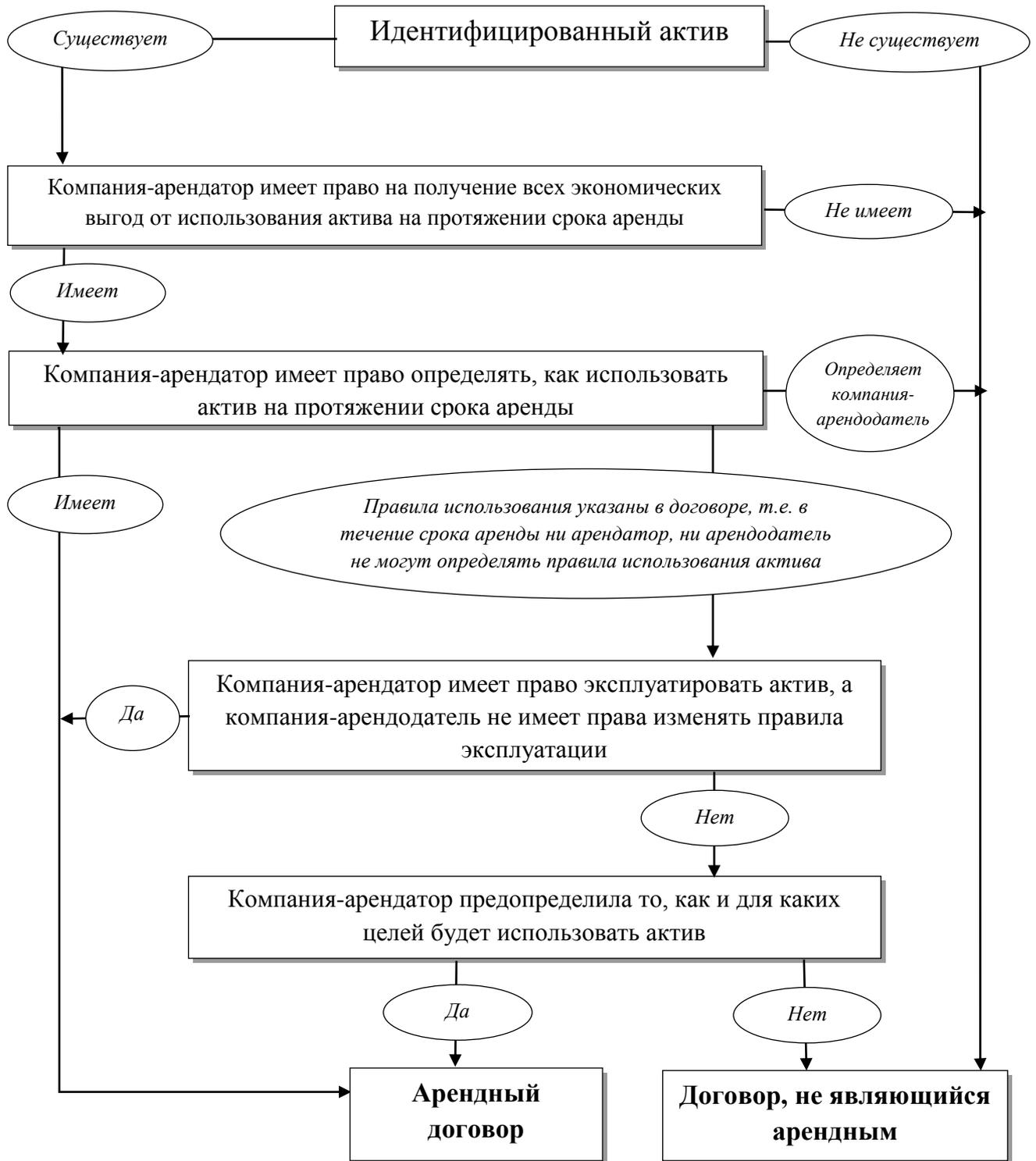


Рис.1.2. Схема определения сущности договора [сост. авт.]

об отдельных ценах продажи, то компаниям необходимо провести их оценку в соответствии с методами, указанными в IFRS 15 [76]. Однако стандарт предусматривает возможность выбора для организаций, при котором они могут и не выделять компоненты договора [143]. Такое возможно, если в учетной политике организации выбран метод учета без разбиения на компоненты. Этот

выбор политики возможен в отношении классов активов – объектов аренды. В данном случае договор целиком учитывается в качестве договора аренды.

Стоит отметить, что распределение компонентов договора на арендные компоненты и компоненты, не относящиеся к аренде, а так же выбор применяемых оценок для определения наблюдаемых отдельных цен, происходят на основании профессионального суждения специалистов организации, так как чаще всего арендаторы просто не имеют необходимой для распределения информации [144], что является еще одной проблемой. В данном случае необходима информация от арендодателя, который должен предоставить подходы по разделению компонентов. Однако на практике такое встречается очень редко, так как арендодатели чаще всего не производят оценку элементов отдельно для каждого из клиентов. *Именно поэтому профессиональное суждение сотрудников компании-арендатора в данном случае является основой для принятия решений* [41].

Итак, договор можно считать арендным, если:

- 1) объект аренды является идентифицированным;
- 2) арендатор получает ВСЕ экономические выгоды от использования актива;
- 3) определение способа и цели использования актива осуществляется арендатором;
- 4) актив не может быть заменен арендодателем.

Если выполняются все вышеперечисленные требования, то имеется большая вероятность того, что договор является арендным, и, следовательно, компании должны применять к нему правила, отраженные в IFRS 16 [77].

Также необходимо помнить, что существует несколько случаев, когда IFRS 16 [77] не должен применяться. Стандарт не должен быть применим к:

- 1) договорам аренды, связанным с разведкой или использованием полезных ископаемых, нефти, природного газа и других невозобновляемых природных ресурсов;

2) договорам аренды, на которые распространяется действие МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [75];

3) концессионным соглашениям, когда действует КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионное соглашение о предоставлении услуг» [125];

4) лицензиям на интеллектуальную собственность, в рамках сферы применения МСФО (IFRS) 15 "Выручка по договорам с покупателями" [76];

5) в случае применения МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» [73], когда объектом являются кинофильмы, видеозаписи, рукописи и др.

*Таким образом, еще на стадии заключения договора аренды необходимо принять множество решений, от которых будет зависеть правильное дальнейшее отражение в бухгалтерском учете и отчетности данного договора. И чаще всего все эти решения будут приниматься на основании субъективного профессионального суждения специалистов компании, что обуславливает необходимость решения важной научно-практической проблемы, которая заключается в применении множества субъективных оценок для целей отражения в бухгалтерской отчетности достоверного финансового состояния и финансовых результатов деятельности организации, которые должны носить в большей степени объективный характер.*

Так, датой начала арендных отношений является наиболее ранняя из двух дат: дата заключения договора или дата принятия сторонами договора обязательств в отношении основных условий и сроков аренды, а сам срок действия договора аренды не всегда может быть принят за основу достоверных оценок в бухгалтерском учете (например, в силу установленной самим же договором либо сложившейся практикой взаимоотношений возможности пролонгации договора неограниченное количество раз, а также для договора с неопределенным сроком действия, т.е. когда последний формально уже истек, но стороны продолжают фактические отношения по договору, и арендуемый актив продолжает оставаться в пользовании у арендатора), что вызывает проблему, связанную с необходимостью применения субъективных оценок в части

определения такого срока для целей бухгалтерского учета еще *в момент начала* действия отношений по договору аренды.

В то же время определение срока аренды является одним из важнейших вопросов при отражении в учете вновь заключаемого договора. Согласно МСФО 16 [77], срок аренды – это период, который не может быть досрочно прекращен и в течение которого у арендатора имеется возможность использовать базовый актив, в том числе опциональные периоды аренды, когда организация имеет разумную уверенность в том, что она сможет продлить (либо не прекращать) аренду.

Другими словами, срок аренды – это не подлежащий досрочному прекращению период аренды [42], в том числе:

- периоды, в течение которых сохраняется право продления аренды тогда, когда арендатор имеет обоснованную уверенность в том, что данное право будет реализовано;
- периоды, в течение которых сохраняется право расторжения аренды договора тогда, когда арендатор имеет обоснованную уверенность в том, что данное право не будет реализовано.

По утверждениям в исследуемом стандарте, в данном случае компании необходимо оценить все имеющиеся факты и обстоятельства, которые смогут повлиять на решение арендатора продлить срок аренды, в том случае, если он имеет на это право. Если существует разумная уверенность в том, что арендатор осуществит это право, то бухгалтер должен включить его в срок аренды. Решение по поводу включения или невключения данного права в состав аренды применяется на основании анализа имеющихся у специалиста в области бухгалтерского учета данных и его профессионального суждения [146]. Стоит отметить, что профессиональное суждение в данном случае играет решающую роль не только для целей первоначального отражения в бухгалтерском учете объектов по вновь заключенному договору аренды, но и для целей последующего отражения соответствующих статей активов и обязательств в бухгалтерском

балансе и отчете о финансовых результатах за весь период *предполагаемого* (!) срока действия договора, что в чистом виде относится к категории субъективных оценок, и решение данной проблемы в исследуемом стандарте четко не определено.

МСФО устанавливает следующее правило: арендатор вправе не признавать активы и обязательства по аренде, согласно IFRS 16 [77], в том случае, если выполняется одно из двух условий. Рассмотрим каждое из них.

Во-первых, если договор аренды заключен на срок, менее 12 месяцев. Такая аренда носит название краткосрочной аренды. В данном случае все арендные платежи будут признаваться арендатором в составе прибыли или убытка по методу равномерного признания в течение срока аренды. Стоит обратить внимание на то, что если договором аренды предусмотрено право на приобретение актива арендатором, то такая аренда автоматически не является краткосрочной.

По мнению ряда ученых, в данном случае сотрудникам компании необходимо самостоятельно разработать методы выделения и выявления объектов краткосрочной аренды [23], а также уделить внимание разработке процесса учета и отражения в отчетности последствий подобных ситуаций [147].

Во-вторых, арендатор может принять решение не признавать актив и обязательство по аренде, если арендованный актив является малоценным. Данное освобождение было разработано для тех случаев, когда затраты, возникающие вследствие первоначального применения IFRS 16 [77], значительно превышают затраты, связанные с возникновением договора аренды. В данном случае работает одно из основных правил МСФО: соотношение выгод и затрат, когда затраты на получение информации и осуществление определенной хозяйственной операции не должны превышать получаемые в результате выгоды [34]. *Однако стандарт не устанавливает конкретной стоимости актива, который можно считать малоценным. Также отсутствуют правила и методики оценки активов, вследствие которых можно сделать вывод, что объект считается малоценным.*

Именно поэтому в данном случае основой для принятия решения может быть профессиональное суждение бухгалтера компании, на что справедливо обращает внимание Л.В. Юрьева и соавт. [152]. На его основе должны быть разработаны не только правила и способы выявления малоценных активов, но и правила дальнейшего учета подобных исключений, а также методики оценки экономических последствий для финансового состояния компании.

*Следующим дискуссионным вопросом, возникающим при применении IFRS 16 [77], является выбор правильной ставки дисконтирования.*

Согласно стандарту, на дату начала действия договора арендатор обязан провести дисконтирование арендных платежей с учетом ставки, которая указана в арендном договоре [25]. Указывается она в договоре в том случае, если является легко определяемой. В IFRS 16 сказано, что ставка дисконтирования должна быть выбрана таким образом, чтоб приведенная стоимость суммы арендных платежей и негарантированной остаточной стоимости (unguaranteed residual value) была равна сумме всех первоначальных прямых затрат арендодателя и справедливой стоимости указанного в договоре базового актива [77].

Если в нем отсутствует информация по поводу ставки дисконтирования, арендатор должен использовать ставку, по которой он сможет осуществить привлечение заемных кредитных средств при сохранении всех необходимых условий. В данном случае рассматривается привлечение той же суммы заемных средств на приобретение аналогичного товара, на тот же период времени, с аналогичным обеспечением и в аналогичных экономических условиях.

Таким образом, ставка привлечения дополнительных заемных средств будет зависеть от множества факторов, таких как:

- а) экономическая характеристика арендатора, так как подобная ставка определяется с учетом особенностей конкретной компании – арендатора;
- б) срок, на который будут привлекаться заемные средства;
- в) объем привлекаемых заемных средств;
- г) характер обеспечения, т.е. качество базового актива;

д) экономические условия, в которых заключается договор, а именно экономическая ситуация, законодательство и валюта, в которой будут осуществляться арендные платежи (см., к примеру, [4]).

*Таким образом, при отражении в бухгалтерском учете вновь заключаемого договора аренды сторонам придется решать, какой будет ставка дисконтирования: ставкой привлечения дополнительных заемных средств или самостоятельно вычисленной ставкой, учитывающей все особенности арендатора и арендодателя, что также является элементом субъективного профессионального суждения [36].*

В случае, если будет принято решение рассчитывать ставку самостоятельно, экономист компании должен на основании профессионального суждения и имеющейся у него информации решить следующее уравнение (1):

$$\text{Дисконтированные потоки арендных платежей} + \text{Дисконтированная негарантированная ликвидационная стоимость} = \text{Справедливая стоимость базового актива} + \text{Первоначальные прямые затраты арендодателя} \quad (1)$$

Однако при расчете ставки дисконтирования для целей применения нового стандарта возникают существенные трудности. В документе «Основание для выводов» («Basis of Conclusions») [180], который был выпущен в качестве сопровождения к IFRS 16 [77] Международным советом по стандартам оценки, указано, что *арендатору довольно сложно правильно определить ставку дисконтирования, так как указанная в договоре аренды ставка должна учитывать оцененную арендодателем остаточную стоимость базового актива в конце срока действия договора аренды.* В большей степени это относится к такой аренде, базовый актив которой сохранит значительно высокую остаточную стоимость (например, объекты недвижимости) [112]. Стоимость базового актива может зависеть от информации, известной исключительно арендодателю. К ней относятся данные о первоначальных прямых затратах арендодателя, то есть таких затратах, которые были понесены арендодателем в результате заключения

арендного договора. Состав первоначальных прямых затрат отражен в табл. 1.1 [12].

Таблица 1.1

### Состав первоначальных прямых затрат арендодателя

Затраты, которые включаются в состав первоначальных прямых затрат	Затраты, которые не включаются в состав первоначальных прямых затрат
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Комиссионные вознаграждения;</li> <li>• Затраты, связанные с организацией залогового обеспечения;</li> <li>• Юридические услуги;</li> <li>• Затраты, связанные с согласованием условий и сроков аренды;</li> <li>• Различные стимулирующие платежи, выплаченные арендодателем арендатору с целью заключения арендного договора</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Общие накладные расходы;</li> <li>• Затраты, связанные со сбором предложений по аренде</li> </ul>

Из этого следует, что ставка дисконтирования, применительно к конкретному арендному договору, должна учитывать специфику конкретной компании – арендодателя, поскольку в ней находят свое отражение затраты, которые несет арендодатель [12]. Именно поэтому, несмотря на предоставленный выбор способов, обсуждаемых в научной и специальной литературе, при выборе ставки дисконтирования, на наш взгляд, следует отдавать предпочтение самостоятельно разработанной, основанной на профессиональном суждении, ставке, а не ставке привлечения дополнительных заемных средств. В данном случае будет достигнута наибольшая степень достоверности при отражении операций аренды в отчетности компании исходя из специфики ее деятельности (хотя и при возрастающей доле субъективизма для целей бухгалтерского учета).

Определение правильной ставки дисконтирования является одним из самых обсуждаемых и самых спорных вопросов, поскольку даже небольшое изменение ставки способно оказывать существенное влияние на величину признаваемых арендатором активов и обязательств, о чем говорит исследование Шинкаревой О.В. [151]. Помимо этого, выбранная ставка будет оказывать существенное влияние на многие финансовые коэффициенты компании-арендатора. Например,

соотношение заемных и собственных средств, текущая ликвидность и другие. В табл. 1.2 указано влияние более высокой ставки дисконтирования на существующие коэффициенты, используемые для анализа финансового состояния компании [9].

Таблица 1.2

**Влияние завышенной ставки дисконтирования на финансовые коэффициенты компании – арендатора [8]**

<b>№</b>	<b>Наименование коэффициента</b>	<b>Изменение</b>	<b>Причины изменения</b>
1	Текущая ликвидность	Возрастет	Текущая часть обязательств по аренде станет ниже
2	Оборачиваемость активов	Возрастет	Стоимость появившегося в результате аренды актива в форме права пользования будет снижена. В результате этого снизится общая величина активов
3	Соотношение заемных и собственных средств	Уменьшится	Стоимость появившегося в результате аренды обязательства будет снижена. В следствии этого снизится общая величина обязательств
4	ЕВИТ (Операционная прибыль до вычета процентов и налогов)	Возрастет	В результате снижения стоимости актива в форме права пользования уменьшится используемая в расчетах ЕВИТ сумма амортизации
5	Покрытие процентов	Уменьшится	Увеличится процентный расход

Более высокая ставка дисконтирования приведет к завышению арендных расходов на начальных стадиях аренды [154]. Применение увеличенной ставки снизит общую величину расхода на амортизацию и увеличит общий процентный расход. Вследствие этого изменятся показатели прибыли до налогообложения и прибыли на акцию на протяжении действия договора аренды.

Таким образом, при заключении арендного договора специалистам компании необходимо уделять особое внимание выбору ставки дисконтирования.

**Выводы:**

*На сегодняшний день существует острая необходимость в оценке концептуальных основ нового стандарта, включая влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности и разработке методических положений по применению данного стандарта, поскольку новые требования, которые с 2022 г. в РФ станут обязательными для применения, значительно отличаются от существовавших ранее правил. Анализ положений международного стандарта-аналога и опыта его применения поможет разработать методику применения ФСБУ и решить основные вопросы, возникающие у экономических субъектов при его применении, в числе которых высокая степень субъективности при оценке отдельных компонентов.*

*Отражение аренды в учете и отчетности зачастую становилось предметом дискуссий в профессиональных кругах. Основными причинами разработки новых положений, ставших основой для IFRS 16, стали недостаточная прозрачность (транспарентность) и сопоставимость получаемой учетно-отчетной информации, злоупотребления со стороны компаний преимуществами операционной аренды, несовершенство формулировок и политический аспект, который присутствует во всех социальных явлениях, включая разработку новых наднациональных стандартов. Таким образом, указанные выше дискуссионные аспекты IAS 17 и возникающие вокруг него споры подготовили общественность к переменам и сделали необходимым и ожидаемым принятие нового IFRS 16 «Аренда».*

*Несмотря на то, что IFRS 16 «Аренда» подробно раскрывает особенности отражения в отчетности компаний операций, связанных с арендованными активами, он всё же содержит большой объем неурегулированных положений, а также отсылает при решении многих вопросов к субъективным оценкам. В таких случаях акцент делается на профессиональном суждении, которое, согласно Международным стандартам финансовой отчетности, зачастую играет решающую роль в принятии решений. Однако подобный индивидуальный подход к дискуссионным вопросам не всегда может обеспечить необходимую*

*достоверность составляемой отчетности, что является важным при оценке активов и обязательств компании пользователями бухгалтерской отчетности и составляет самостоятельную научную проблему.*

## **1.2. ФСБУ и МСФО: тенденция к сближению**

*Прежде чем приступить к непосредственному изучению нового ФСБУ, регламентирующего учет аренды, необходимо рассмотреть исторические предпосылки сближения учетных систем: российской и международной в целях понимания природы возникновения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [140], степени соответствия положений ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [140] и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» [77], поскольку практика внедрения новых федеральных стандартов в РФ свидетельствует о неоднородности: ряд стандартов в большей степени соответствует МСФО, за исключением отдельных изъятий (например, в части учета запасов, основных средств), а иные являются уникальными и применимыми только в России (в части учета расходов, документооборота и др.). Сравнительный анализ положений ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» МСФО (IFRS) 16 «Аренда», проведенный диссертантом в 2.1, показал, что указанные регулирующие документы имеют большую степень схожести во всех существенных аспектах.*

В условиях глобализации рынков и капиталов бухгалтерская (финансовая) отчетность приобретает всё большее значение для ее пользователей: как внешних, так и внутренних. Это обусловлено тем, что именно она является основой для обоснования важных управленческих решений. Финансовая отчетность является основным (а порой и единственным) общедоступным источником, информирующим неограниченно широкий круг пользователей о финансовом положении компании, о результатах её деятельности за отчетный период и иных основных показателях [31].

Для целей составления финансовой отчетности бухгалтеру необходимы данные, которые собираются организацией на протяжении всего периода хозяйственной деятельности благодаря ведению непрерывного бухгалтерского (финансового) учета.

Под действием глобализации и формирования единого экономического пространства появилась потребность в создании единой системы учета информации на международном уровне [21]. Это и стало главной предпосылкой создания **Международных стандартов финансовой отчетности** — МСФО (International Financial Reporting Standards — IFRS, ранее – International Accounting Standards — IAS) (далее – Международные стандарты), которые были созданы на основании англо-американской и европейской моделей. **МСФО** – это стандарты и разъяснения, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (ранее – Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности). МСФО представляют собой ряд стандартов, содержащих основные требования, предъявляемые к финансовой отчетности предприятия.

*В практике применения Международных стандартов значительную роль играет профессиональное мнение бухгалтера, которое не менее важно, чем прямое предписание учетных регулятивов, что особенно выражено для исследуемого стандарта. Для того чтобы применять МСФО, бухгалтеру следует четко понимать, на достижение каких целей направлен стандарт, а не то, как отдельный факт хозяйственной жизни можно «уложить» в рамки стандарта для получения необходимого результата.* Таким образом, главной чертой, отличающей МСФО от национальных правил составления отчетности, является то, что они основаны на принципах, а не на жестких правилах [82].

Изучению истории развития российского бухгалтерского учета и принципов составления отчетности посвящено множество работ отечественных ученых-экономистов, среди которых Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, М.И. Кутер, Е.И. Ильин, Н.А. Князева, А.В. Гончарова, В.М. Татарченко, А.А. Крыгина, М.А. Ронжина и др. Однако, ряд исследований отражает конкретные этапы развития учета в

историческом, описательно-информационном аспектах, не затрагивая степень влияния Международных стандартов финансовой отчетности на содержание разрабатываемых национальных стандартов РФ. В связи с этим считаем необходимым в рамках данной работы рассмотреть этапы формирования отечественного законодательства в области бухгалтерского учета в постсоветский период и определить степень влияния МСФО на его развитие, акцентируя внимание на те моменты, которые важны в целях понимания природы исследуемого стандарта.

*Международные стандарты сыграли одну из важнейших ролей в становлении современного бухгалтерского учета в России.* Наиболее мощный виток развития отечественного учета наблюдался в конце XX в. по причине распада СССР и перехода от плановой экономики к рыночной, в результате чего произошли серьезные изменения в регулировании и методологии учета: появление новых нормативных документов и плана счетов, новых финансовых отчетов и требований, и, как результат, острый недостаток в специалистах в области учета [149]. Отечественные компании, в целях выхода на международные рынки, тогда стали наиболее остро нуждаться в разработке новой системы учета, адаптированной к мировому сообществу, что, в свою очередь, помогло бы компаниям осуществить поиск новых источников финансирования. Именно по этой причине главным ориентиром при разработке новых российских стандартов были выбраны признанные во всем мире МСФО.

Сближение российских стандартов с МСФО происходило постепенно на протяжении последних 30 лет. Первым шагом в сторону Международных стандартов стало постановление Верховного совета РФ от 23 октября 1992 г. №3708-1 «О государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями рыночной экономики» [96], которое закрепило в себе дальнейшее направление развития российского учета на все последующие годы. Под влиянием данного постановления позднее был выпущен Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 1994 г. №170 "О Положении о

бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации" [99], который впервые обобщил и закрепил требования, предъявляемые к ведению учета и составлению отчетности в России.

Следующим этапом является выход Федерального закона №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (21 ноября 1996 г.) [90] и Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (29 декабря 1997 г.) [55]. Данные нормативные документы были основаны на новых, сложившихся на тот момент, условиях российской рыночной экономики и соответствовали общепризнанным в мире принципам учета и отчетности. Признается, что именно Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России впервые указала направление развития отечественного учета в сторону сближения с МСФО.

Главным документом, окончательно утвердившим указанную выше стратегию развития, является Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 №283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности» [104]. Главной целью данной программы стало достижение путем гармонизации соответствия российской системы учета требованиям рыночной экономики и МСФО. *Стоит отметить, что именно в данной программе впервые было указано, что главными пользователями получаемой в ходе ведения учета и составления отчетности информации являются внешние пользователи, т.е. инвесторы, что полностью соответствует основным принципам Международных стандартов.*

В дальнейшем большая часть разрабатываемых положений (стандартов) по бухгалтерскому учету (ПБУ и ФСБУ) отражали не только требования российского законодательства, но и опыт зарубежных коллег, работа которых основана на применении МСФО [32]. Зачастую выпускаемые российскими разработчиками положения имели свой аналог среди Международных стандартов, которые обычно и служили главной информативной основой при создании текста данных документов. Также на новый уровень перешло кадровое обеспечение российского бизнеса профессионалами в области учета и отчетности через:

- подготовку новых и повышение квалификации имеющихся специалистов в соответствии с новыми требованиями российского законодательства,
- активизацию международного сотрудничества посредством поддержания активной работы с различными международными и национальными компаниями для целей заимствования опыта зарубежных коллег;
- формирование профессии «бухгалтер», дальнейшее повышение её востребованности, актуальности, популяризации на рынке труда и др.

В результате активной многолетней работы в области реформирования отечественного законодательства в соответствии с МСФО к 2010 году был сформирован ряд основных нормативных документов, регламентирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности в России, среди них:

- а) Федеральный закон №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» [90];
- б) Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [55];
- в) Постановление Правительства РФ № 283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО» [104];
- г) Приказ МФ РФ от 29.07.1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», вышедший на смену приказа № 170 от 26 декабря 1994 г. [103];
- д) положения по бухгалтерскому учету и методические указания по их применению.

Указанные выше нормативные документы сближали российский учет в направлении к МСФО, однако имели ряд существенных отличий, не позволяющих российским компаниям активно работать на международном рынке [11]. К таким отличиям можно отнести требования к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая составлялась по нормам, не соответствующим запросам зарубежных инвесторов и иных стейкхолдеров. В результате отечественные компании не вызывали доверия у контрагентов и были непривлекательны для инвесторов, зачастую именно это являлось основной причиной отказа в работе и дополнительном финансировании из-за рубежа.

Для целей решения данной проблемы 27 июля 2010 года Федеральным законом № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» [98] был установлен список компаний, которые были обязаны составлять консолидированную (ранее – сводную) финансовую отчетность **не по отечественным стандартам, а по Международным**. Указанный закон установил общие требования к составлению, представлению и раскрытию консолидированной финансовой отчетности юридическими лицами. Под действие закона попали такие субъекты, как:

- 1) кредитные организации;
- 2) страховые организации (за исключением страховых медицинских организаций, занимающихся исключительно сферой обязательного медицинского страхования);
- 3) пенсионные фонды, имеющие статус негосударственных;
- 4) управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;
- 5) клиринговые организации;
- 6) федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации;
- 7) акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации (данная категория организаций отсутствовала в первоначальной версии закона и была добавлена позднее Федеральным законом от 03.07.2016 № 262-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» и статью 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [93]);
- 8) иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список (данные компании отсутствовали в первоначальной версии закона и были внесены в перечень Федеральными законами от 05.05.2014 №111-ФЗ [94], от 27.12.2018 №514-ФЗ [95]).

*Таким образом, Россия признала, что для поддержания активной работы отечественного рынка и его развития в мировом экономическом пространстве российских стандартов было не достаточно. Существовало множество неурегулированных положений – вопросов, ответы на которые в российском законодательстве попросту отсутствовали.*

Вступивший в силу Федеральный закон №208-ФЗ [98] стал огромным шагом в сторону международного рынка, поскольку решил одну из основных поставленных перед разработчиками задач – обеспечил заинтересованных иностранных пользователей доступом к гарантированно качественной, сопоставимой и надежной информации о деятельности некоторых российских компаний [62]. Перечисленные критерии достигались путем требований, предъявляемых к отчетности организаций, подпадающих под указанный закон, а именно:

- 1) обязательное применение МСФО при составлении консолидированной отчетности;
- 2) проведение обязательного аудита и (или) обзорной проверки полученной консолидированной отчетности (годовой и промежуточной);
- 3) открытая публикация полученной в итоге консолидированной отчетности и аудиторского заключения (в Международных стандартах аудита именуемое «мнением»).

Таким образом, данный закон значительно расширил возможности российского бухгалтера, составляющего отчетность по Международным стандартам, но, несмотря на это, дал ответы не на все имеющиеся у отечественных специалистов вопросы. Компании, не подпадающие под действие закона №208-ФЗ, всё также сталкивались с несовершенством российской системы регулирования бухгалтерского учета, выраженного в неурегулированности ряда положений (см. далее). Разработчики российских стандартов понимали, что в России по-прежнему существует ряд вопросов, осложняющих работу бизнеса [3].

*В целях решения данной проблемы Правительство РФ приняло революционное решение – официально признало Международные стандарты финансовой отчетности в России для целей их применения не только при составлении консолидированной финансовой отчетности, но и для практики деятельности всех остальных лиц, не подпадающих под требования Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности». Благодаря выходу 25 февраля 2011 г. постановления Правительства РФ №107 «Об утверждении Положения о признании МСФО и разъяснений МСФО для применения на территории Российской Федерации» [114], наднациональные Международные стандарты в нашей стране получили официальный статус, следовательно, и разработчики ФСБУ, и представители бизнеса **впервые получили установленную законом возможность использования МСФО в своей деятельности.***

Новые реалии развития отечественной экономики и расширяющиеся границы применения международных стандартов сделали очевидным тот факт, что главный российский нормативный документ, регламентирующий ведение учета и составление отчетности – Федеральный закон №129-ФЗ, существенно устарел и требовал незамедлительной доработки.

В связи с этим в декабре 2011 года общественности был представлен новый Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [91], в соответствии с которым одним из главных принципов регулирования бухгалтерского учета стал *принцип применения Международных стандартов как основы для разработки федеральных и отраслевых стандартов*. В результате разработчики российских положений по бухгалтерскому учету стали активно использовать МСФО при разработке новых и изменении имеющихся стандартов, а экономические субъекты стали использовать МСФО как основу для разработки своей учетной политики (ее отдельных положений).

*Сближение российских стандартов с МСФО позволило осуществлять подготовку отчетности, в большей степени соответствующей ожиданиям зарубежных пользователей [63]. Российский бухгалтер всё чаще начинает*

задумываться об экономическом содержании фактов экономической деятельности, его всё больше заботит приоритет «сущности» над «формой» применительно к отражению в учете событий хозяйственной жизни [58]. Другими словами, *пользователь начинает рассматривать принимаемые хозяйствующим субъектом экономические решения с точки зрения их целесообразности и долгосрочных интересов компании, логики ведения бизнеса, а не исключительно требований законодательства, что полностью соответствует принципам МСФО.*

Тенденция сближения российских стандартов с Международными подтолкнула разработчиков к внесению изменений в ПБУ «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [119]: Приказом Минфина России от 28.04.2017 №69н был введен пункт 7.1 положения, в соответствии с которым компания получила право самостоятельно обращаться к Международным стандартам финансовой отчетности в том случае, если нормативные акты по ведению бухгалтерского учета Российской Федерации не дают точного ответа на какой-либо вопрос. А вышедший в 2017 году новый Федеральный закон от 18.07.2017 №160-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О бухгалтерском учете" [92], в соответствии с которым действующие положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) получили статус Федеральных стандартов – ФСБУ (Федеральные стандарты бухгалтерского учета), окончательно укрепил направление сближения с МСФО.

*Таким образом, узаконив применение Международных стандартов российскими бухгалтерами не для целей их применения при составлении консолидированной финансовой отчетности (в случае отсутствия на национальном уровне регламентации каких-либо положений), разработчики закрыли ту «неполноту», существующую в законодательстве и иных нормативных актах в области бухгалтерского учета, которая вызывала ранее вопросы у методологов в области бухгалтерского учета. Кратко остановимся на некоторых методических вопросах, которые могут быть решены в результате применения МСФО.*

Так, Наконечная М.А., излагая тезис о том, что несмотря на то, что в российской практике производственного учета используется ряд способов калькулирования себестоимости, таких как метод полной себестоимости, директ-костинг, нормативный метод, позаказный метод, попередельный метод, констатирует, что тем не менее отсутствует регламентация включения в производственную себестоимость продукции косвенных переменных и постоянных производственных затрат. В этом случае, по ее мнению, можно обратиться к МСФО (IAS) 2 «Запасы», в соответствии с пунктом 11 которого постоянные накладные производственные расходы включаются в себестоимость продукции соразмерно предполагаемому количеству произведенной продукции при традиционных условиях. Для разделения этих затрат в данном случае предлагается использовать «стандартную производственную мощность» [85].

Другой пример. По мнению Алдаровой Т.М. [1], встречаются ситуации, при которых продажи товаров, продукции, работ или услуг производятся в рассрочку или отсрочку на длительный период. Такие расчеты регулируются Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [116], согласно которому при предоставлении рассрочки или отсрочки оплаты, выручка принимается в полной сумме дебиторской задолженности. Однако сейчас на обсуждении находится проект нового ФСБУ 9 «Доходы», который меняет условия принятия к бухгалтерскому учету результатов подобных сделок. Согласно проекту ФСБУ 9, в случаях, когда период рассрочки или отсрочки превышает 12 месяцев после отчетной даты (или меньший установленный компанией срок), организация может оценить величину будущих денежных потоков по приведенной стоимости, то есть такой стоимости, которая была бы получена при реализации такого же объема товаров, продукции, работ или услуг, только без предоставления рассрочки или отсрочки. Но бывают случаи, когда точная стоимость аналогичных товаров и услуг без рассрочки или отсрочки не может быть определена. Тогда бухгалтеру необходимо обратиться к МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», который отсылает к порядку определения приведенной стоимости с учетом отсрочки (рассрочки). Таким

образом, в случае принятия проекта нового ФСБУ 9, компаниям придется все чаще обращаться к МСФО. *На основе изучения научной и специальной литературы диссертантом выявлены и иные случаи прямого применения МСФО как основы для ведения бухгалтерского учета в РФ (Приложение №8).*

Стоит отметить, что проанализированные выше изменения дали больше «свободы» отечественным компаниям:

- при составлении учетной политики: экономический субъект теперь вправе самостоятельно разрабатывать методики учета объектов на основании законодательства РФ, действующих положений ФСБУ и МСФО, а также своего профессионального суждения;

- использование унифицированных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности стало добровольным;

- организация может самостоятельно утверждать используемый в ней план счетов бухгалтерского учета, а именно применять в случае необходимости свободные счета для отражения нетипичных операций.

Можно сделать вывод о том, что *многолетняя реформа бухгалтерского учета сделала МСФО основой для разработки учетной политики хозяйствующих субъектов.*

### **Выводы:**

*Международные стандарты финансовой отчетности играют важнейшую роль в становлении и развитии современного бухгалтерского учета в России. В результате активной многолетней работы в области реформирования отечественного законодательства в соответствии с МСФО к 2010 году был сформирован ряд основных нормативных документов, регламентирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Несмотря на то, что эти документы соответствовали требованиям МСФО, они имели ряд существенных отличий, не позволяющих российским компаниям активно работать на международном рынке. В результате Россия признала, что для поддержания активной работы*

*отечественного рынка российских стандартов было не достаточно. По-прежнему существовало множество неурегулированных положений – вопросов, ответы на которые в российском законодательстве и иных регулирующих актах отсутствовали. В целях решения данной проблемы Правительство РФ приняло важное решение – официально признало Международные стандарты финансовой отчетности в России, и с 2011 г. наднациональные Международные стандарты получили официальный статус в нашей стране, что позволило использовать МСФО напрямую в целях разработки учетной политики хозяйствующими субъектами.*

*Многолетняя реформа бухгалтерского учета сделала признание МСФО важным событием, стимулирующим новый виток развития системы регулирования бухгалтерского учета в РФ.*

*На сегодняшний день Международные стандарты стали неотъемлемой частью законодательства РФ в области бухгалтерского учета и составления отчетности. Они изменили не только нормативную базу, но и философию бухгалтерского учета в целом. Существует несколько основных причин подобной конвергенции. Во-первых, стандарты, приближенные к МСФО, позволят значительно снизить затраты компаний, нуждающихся в отчетности по МСФО, как при трансформации отчетности, так и при параллельном учете. Во-вторых, отчетность, составленная согласно подобным стандартам, будет максимально понятна зарубежным партнерам российских компаний. Место МСФО в системе регулирования бухгалтерского учета подробно изучено в главе 1.3 данного диссертационного исследования.*

*Важно отметить то, что исследуемый стандарт был разработан на основе международного стандарта-аналога и в большей степени ему соответствует. С одной стороны, это позитивно, поскольку его обязательное применение с 2022 г. еще больше обеспечит сближение российской системы учета с международной; с другой стороны, вызывает справедливые дискуссии в профессиональном сообществе ввиду наличия в новом стандарте множества*

*положений, отсылающих к профессиональному суждению, что вызывает справедливые вопросы о степени достоверности получаемой учетно-отчетной информации.*

### **1.3. Место Международных стандартов финансовой отчетности в развитии системы регулирования бухгалтерского учета в России**

В течение последних нескольких лет в России активно меняются правила и особенности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности под влиянием выбранной стратегии развития, направленной на сближение федеральных стандартов с международными. Согласно Статье 20 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [91], одним из главных принципов регулирования учета является принцип применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов. Именно поэтому в последние несколько лет разработчики ФСБУ активно используют МСФО при разработке новых и изменении имеющихся стандартов. Стоит отметить, что это касается не всех утвержденных на сегодняшний день федеральных стандартов, поскольку некоторые из них являются уникальными и разрабатываются в соответствии с индивидуальной спецификой применимого законодательства в нашей стране. К последним можно отнести ФСБУ (ПБУ) 10/1999 «Расходы организации» [117] и ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» [141] (Приложение №7). Однако значительная часть российских стандартов в большей степени соответствуют Международным. А в тех случаях, когда положениями российских (федеральных) стандартов какой-либо вопрос не урегулирован, могут применяться и нормы Международных стандартов (см. 1.2).

Российские ученые всё чаще в своих работах анализируют полноту действующей на сегодняшний день системы регулирования бухгалтерского учета коммерческих организаций и место МСФО в ней. Данной проблематикой

занимались следующие авторы: Конев К.А., Мегаева С.В., Гусельщикова Н.Б., Борлакова Т.М., Хабытова Л.К., Мамбетова Ф.Э. и др. В табл. 1.3 приведены некоторые трактовки уровней регулирования учета, описанные в работах отечественных авторов, и уровни, закрепленные одним из главных документов отечественного бухгалтера – Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [91].

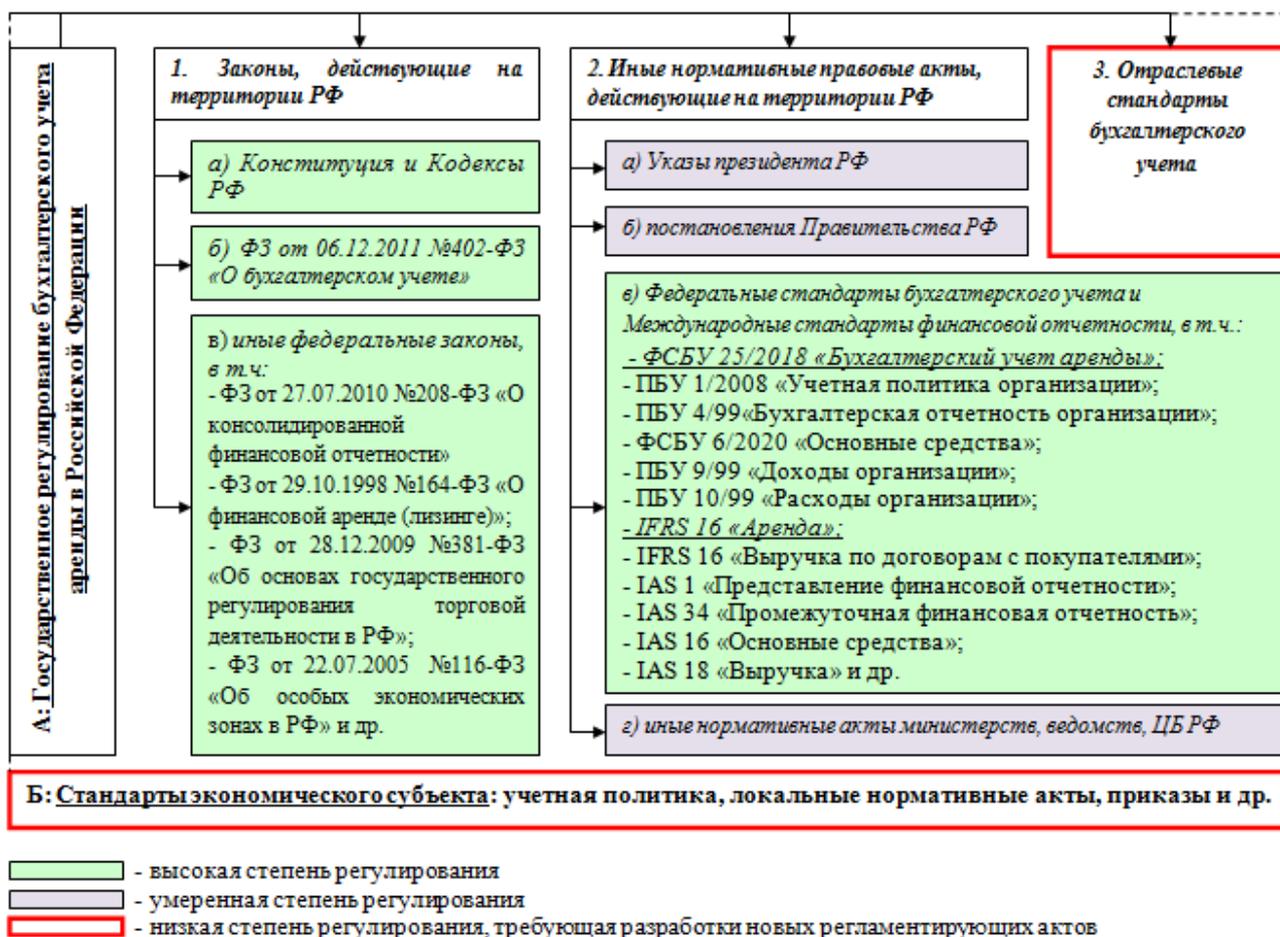
*Анализ научной и специальной литературы, представленный в табл. 1.3 показал, что на сегодняшний день однозначного закрепления единой структуры регулирования бухгалтерского учета в России не существует: одни из них значительно устарели и не соответствуют актуальному законодательству, а другие являются неполными. Также стоит обратить внимание на то, что ни один из указанных авторов не изучил роль МСФО в системе регулирования учета по российскому законодательству, что, на наш взгляд, является значительным недостатком указанных трактовок (в особенности применительно к исследуемому стандарту).*

Несмотря на то, что в России МСФО не являются превалирующими в системе регулирования учета (не для целей составления консолидированной финансовой отчетности. *Примеч. авт.*), а лишь допускаются для *дополнительного* использования в отдельных случаях (особенно в случаях отсутствия в российских нормативных актах отдельных положений, см. 1.2), они всё же оказывают серьезное влияние, поскольку зачастую именно они становятся одной из главных основ при разработке национальных стандартов и (или) учетной политики хозяйствующих субъектов (Приложение №8). Все вышеизложенное позволяет нам включить Международные стандарты в структуру регулирования учета наряду с ФСБУ [120, 121, 122, 123]. Таким образом, нами была разработана структура системы регулирования бухгалтерского учета в России для большинства экономических субъектов, не составляющих консолидированную финансовую отчетность, а также показано в ней место исследуемого стандарта (рис.1.3). Заметим, что в представленной системе фактически

### Проблематика определения уровней регулирования бухгалтерского учета в России

Источник	Трактовка уровней регулирования учета	Комментарий
Федеральный закон №402-ФЗ [91]	<p>Четыре уровня регулирования</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ФСБУ;</li> <li>2. отраслевые стандарты бухгалтерского учета;</li> <li>3. рекомендации в области учета;</li> <li>4. стандарты экономического субъекта</li> </ol>	<p>Данная система является основной общепринятой системой регулирования в РФ. Однако разработчики ФЗ не указали в системе место Конституции РФ, различных Кодексов, федеральных законов, оказывающих влияние на ведение учета и составление отчетности, а также МСФО</p>
Конев К.А. [53]	<p>Десять уровней регулирования:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Основной закон (Конституция РФ);</li> <li>2. Международные договоры (различные конвенции и декларации, принятые на международном уровне и применяемые на территории РФ);</li> <li>3. Федеральные конституционные законы;</li> <li>4. Федеральные законы (в т.ч 402-ФЗ, ГК РФ, НК РФ, УК РФ и др.)</li> <li>5. Указы и распоряжения Президента РФ;</li> <li>6. Постановления и распоряжения Правительства РФ;</li> <li>7. Приказы, указы, распоряжения, правила, инструкции и положения Минфина и ЦБ РФ;</li> <li>8. Нормативные правовые акты законодательных (представительных) органов субъектов РФ по установлению региональных налогов и сборов;</li> <li>9. Нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований по установлению местных налогов;</li> <li>10. Нормативные правовые акты организаций</li> </ol>	<p>Данная трактовка, на наш взгляд, является максимально полной, подробной и соответствующей действующему законодательству схемой регулирования бухгалтерского учета в России. Однако автор не включил в систему регулирования Международные стандарты, особо влияющие на принимаемые представителями бизнеса решения, что делает приведенную трактовку, по нашему мнению, всё же неполной. Также не достаточно четко указано место ФСБУ: 7 уровень, согласно мнению автора, содержит приказы и положения Минфина РФ, к которым можно отнести и ПБУ (ФСБУ). При этом отдельное место Федеральных стандартов в системе автором не указано, а отражение нормативных актов, относящихся к установлению системы налогов и сборов, является избыточным</p>

Мегаева С.В., Гусельщикова Н.Б. [69]	Четыре уровня регулирования: 1. 402-ФЗ и другие федеральные законы (в т.ч. №208-ФЗ); 2. Федеральные и отраслевые стандарты (в т.ч. 24 ПБУ); 3. Рекомендации в области бухгалтерского учета; 4. Стандарты экономического субъекта	Трактовка соответствует действующему законодательству РФ в области ведения учета и составления отчетности, но не отражает роль Конституции и Кодексов РФ, а также не учитывает роль МСФО в регулировании отношений по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности
Мамбетова Ф.Э. [64]	Три уровня регулирования: 1. Федеральный закон №402-ФЗ; 2. Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (План счетов бухгалтерского учета, ПБУ и Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете); 3. Инструкции и методические указания по применению отдельных ПБУ	Система является устаревшей в части ПБУ, которые на сегодняшний день имеют статус ФСБУ. Трактовка не полностью отражает уровни регулирования учета: отсутствуют Конституция и Кодексы РФ, федеральные законы, МСФО, отраслевые стандарты, стандарты экономического субъекта
Борлакова Т.М., Хыбыртова Л.К. [5]	Четыре уровня регулирования: 1. Федеральные конституционные законы, федеральные законы и акты палат Федерального собрания; 2. Стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности; 3. Методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Минфина РФ и других ведомств; 4. Рабочие документы по бух. учету самого предприятия	Трактовка соответствует действующему законодательству РФ в области ведения учета и составления отчетности, но не отражает роль Конституции и Кодексов РФ, а также не учитывает роль МСФО в регулировании отношений по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности



*Рис.1.3. Структура регулирования бухгалтерского учета аренды в России для субъектов, не составляющих консолидированную финансовую отчетность, применительно к арендным отношениям [сост. авт.]*

отсутствуют какие-либо положения отраслевых стандартов (обозначено красным контуром). Также в научной и специальной литературе крайне недостаточно освещены вопросы, связанные с разработкой положений по учетной политике хозяйствующих субъектов (касательно аренды) (также обозначено красным контуром). По мнению диссертанта, отраслевыми стандартами могли бы регламентироваться особенности учета арендных отношений в отдельных сферах экономики (к примеру, в сфере розничной торговли, транспортных услуг – особенно в тех отраслях, которые связаны с большими капиталовложениями в приобретение подвижного состава и имеют ярко выраженные отраслевые особенности: авиационный транспорт, железнодорожный транспорт и др., где возможна аренда не только объектов основных средств, но и их отдельных компонентов – двигателей, иных частей самолета и др., возникают сложности по

учету затрат на произведенные ремонты арендованных объектов основных средств и их классификации на расходы текущего и капитального характера; лизинга сложного производственного оборудования и др.). В связи с обязательным с 2022 года вступлением в силу исследуемого стандарта требуется существенная доработка учетной политики экономических субъектов и определение в ней ряда важных условий, в особенности связанных с профессиональным суждением бухгалтера, а именно: ожидаемый срок аренды, ставка дисконтирования и др. аспекты, указанные в 1.1. *Таким образом, исследование комплекса регулирующих актов по учету аренды в ракурсе системы позволило диссертанту не только показать ее в упорядоченном, иерархическом виде, но и выявить те контуры, которые проработаны в наименьшей степени, либо вообще отсутствуют. К последним относится уровень отраслевых стандартов и учетной политики хозяйствующего субъекта. Актуальность решения данных вопросов на научно-методическом уровне огромна.*

Международные стандарты твердо укрепили свою позицию как в российском законодательстве, так и профессиональной деятельности самого бухгалтера. От отечественного специалиста требуется не только регулярное получение дополнительных знаний и умений, но и изменение методов работы и отношения к своей профессии [136]. *Рост важности МСФО в российском бухгалтерском учете обуславливает перестройку сознания самого бухгалтера и выработку у него навыков по формированию профессионального суждения, которое является основой при принятии финансовых и управленческих решений, что особенно ярко выражено для исследуемого стандарта.* В связи с возрастающей ролью бухгалтера в жизни не только отдельных компаний, но и экономики в целом, общество в лице пользователей отчетности стало предъявлять повышенные требования к бухгалтеру, что составляет уже профессионально-этический аспект исследуемой проблемы.

В связи с этим необходимо определить, какими же качествами должен обладать бухгалтер 21 века, т.е. каким образом повлияли внедренные в

российское законодательство Международные стандарты на становление личности современного специалиста в области учета.

Разберемся с философией Международных стандартов. Согласно МСФО, вся получаемая в ходе работы отчетность должна быть основана на следующих принципах: приоритет содержания над формой, превосходство баланса над другими формами отчетности и первостепенность уместности информации перед её верифицируемостью [149]. Необходимо заметить, что все указанные принципы могут применяться исключительно на основании профессионального суждения, которое основано на анализе специалистом в области бухгалтерского учета полной, достоверной и объективной информации, имеющейся у него на данный момент и его умении взять на себя ответственность за принимаемое им решение (хотя и оформляемое далее распорядительным документом в организации).

**Профессиональное суждение** в научной литературе рассматривается в качестве выводов, которые сделаны экономическим субъектом по вопросам оценки и признания объекта учета в отчетности [133]. Профессиональное суждение позволяет принять решение в спорных, либо неурегулированных ситуациях. Таким образом, пользователи получаемой в итоге бухгалтерской отчетности по умолчанию доверяют такому эксперту, его мнению и ждут от него безукоризненной честности, справедливости и профессионализма своей работе.

Рост важности МСФО в российском учете обуславливает перестройку сознания самого бухгалтера и выработку у него навыков по формированию профессиональных суждений [46], что крайне важно для исследуемого стандарта. Связано это с тем, что отечественный учет основан на правилах, закрепленных в законодательстве, которое требует их обязательного выполнения, а МСФО – на принципах, которые могут применяться или не применяться компанией. МСФО – это в большей степени советы, которые помогут достичь максимальной достоверности и прозрачности получаемой в ходе работы отчетности. Они не содержат конкретной детализации для каждого из имеющихся в хозяйственной жизни компании обстоятельств. Именно поэтому основой применения МСФО является профессиональное суждение.

После появления возможности применять МСФО перед отечественным бухгалтером встал выбор: принять определенное важное для компании решение на основании системы четко регламентированных норм и правил, как это происходило всегда, или взять на себя ответственность, проанализировать все имеющиеся данные и, основываясь на собственном опыте, принять решение, необходимое конкретной организации в конкретный период времени [70]. Стоит отметить, что в последнее время экономические службы в России всё чаще стали выбирать второй вариант, что указывает на изменение самой философии бухгалтерского учета. Вследствие этого хозяйственная жизнь компании становится напрямую зависимой от личности конкретного бухгалтера: его профессиональных знаний, умений, принципов, моральных устоев, этических ценностей.

В результате усложнения структуры системы регулирования бухгалтерского учета в России и усиления роли профессионального суждения, возникающего вследствие сближения с МСФО, бухгалтерам придется овладеть новыми навыками в своей работе, основанными на глубоких знаниях экономики и финансов, включая составление финансовых планов и дисконтирование денежных потоков, актуарные расчеты и оценку справедливой стоимости. Но в то же время им придется добиваться максимально возможной степени достоверности и обоснованности показателей составляемой на их основе бухгалтерской (финансовой) отчетности [14]. В свою очередь, это еще больше гармонизирует российский учет и МСФО [19]. Законодательные изменения последних лет в свою очередь привели к тому, что по многим положениям, определяющим концептуальные основы международного бухгалтерского учета, российская система стала значительно ближе к требованиям мировых стандартов.

Специалисты в области бухгалтерского учета при учете событий хозяйственной жизни чаще стали основывать их на подходах прагматизма. Таким образом, все экономические и управленческие решения теперь оцениваются ими с точки зрения их целесообразности и долгосрочных интересов компании, а не

исключительно требований законодательства, как это было ранее, до применения Международных стандартов [142].

*Прагматические установки отечественного бухгалтерского учета нацелены на практическую полезность или важность в принятии управленческих решений данных бухгалтерского учета [50].* В соответствии с концептуальными основами, релевантность – это наличие у информации возможности влиять на принятие финансовых и управленческих решений. Сделанный выбор в дальнейшем способствует прогнозированию пользователями отчетности последствий прошлых, настоящих или будущих событий компании, а также подтверждению или корректировке их ожиданий.

Финансовые вопросы на предприятии являются одними из самых важных в любом бизнесе [52]. Руководители и собственники подходят ответственно и осмотрительно к выбору главного бухгалтера. Руководитель и специалист, который находится в этой должности, должен иметь все необходимые знания и навыки, потому что именно он будет отвечать за управление доходами и расходами компании в контексте отражения последних в финансовой отчетности, решение налоговых и иных вопросов [22]. Как правило, это опытный и уверенный в себе человек, обладающий аналитическим складом ума, способный сконцентрироваться на цифровых данных и имеющий организаторские способности. Главный бухгалтер часто имеет дело с широким кругом заинтересованных лиц, включая аудиторов, налоговых консультантов и налоговых инспекторов, сотрудников правоохранительных и судебных органов. Поэтому современный главный бухгалтер обязан быть общительным, вежливым, тактичным, но в то же время и стрессоустойчивым. В плане сближения российской системы учета с Международными стандартами, включая процесс внедрения исследуемого стандарта, главный бухгалтер должен проявить еще и способности к профессиональному суждению для решения вопросов, имеющих учетно-финансовый аспект.

Еще одной международной организацией, которая разрабатывает основные направления международного бухгалтерского учета и аудита, является

Международная федерация бухгалтеров (МФБ / IFAC), созданная в 1977 году для регулирования деятельности бухгалтерских организаций по вопросам учета, финансовой отчетности и аудита, действующая в США. В структуре указанной международной организации действует Совет по международным стандартам этики для бухгалтеров, который осуществляет выработку этических принципов работы бухгалтеров и аудиторов [183].

Бухгалтеры в соответствии с международной практикой обязаны соблюдать этические принципы и руководствоваться ими при принятии экономических решений [57]. Таковыми принципами работы бухгалтера являются: честность, объективное принятие решений, конфиденциальность, профессиональное поведение.

Согласно регулирующим документам Фонда МСФО профессиональный бухгалтер обязан:

1. при осуществлении профессионального взаимодействия, осуществлять четное, порядочное и добросовестное сотрудничество. При подозрении на «черную бухгалтерию» не взаимодействовать с такими видами отчетности;

2. не допускать предвзятого отношения, влияния мнения посторонних на его профессиональную деятельность, избегать конфликта интересов, исключать из жизни такие связи, которые могут негативно повлиять на профессиональную точку зрения бухгалтера;

3. постоянно повышать свою квалификацию, ориентироваться в профессиональных, технических и законодательных новшествах. Он должен постоянно расширять знания в соответствии с техническим прогрессом и профессиональными стандартами;

4. не разглашать данные, которые стали известны бухгалтеру при работе в компании, а также не использовать такую информацию для извлечения личных выгод. Исключение составляют случаи, перечисленные в нормах действующего законодательства или профессиональных стандартов;

5. соблюдать положения действующего законодательства, предотвращать действия, который снижают авторитет профессии бухгалтера. Бухгалтер не

должен преувеличивать качество результатов своей работы, квалификацию и опыт, а также давать неоправданно отрицательные отзывы о работе других профессиональных бухгалтеров.

Согласно Кодексу, главный критерий профессионализма бухгалтера – это отличная репутация, которая достигается в результате предоставления своих услуг в соответствии с профессиональными и техническими стандартами и воздержания от действий, которые могут нанести ущерб его репутации [185].

Соблюдение принятых на международном уровне норм профессиональной этики повышает качество работы и способствует росту востребованности и престижа профессии на рынке труда, что увеличивает приток молодых развитых специалистов, заинтересованных в личностном развитии и достижении успеха [110]. В таблице 1.4 отражены основные направления развития профессии бухгалтера.

Таблица 1.4

#### Основные направления развития профессии бухгалтера в России

№	Направление	Характеристика
1	Больше науки, больше актуальности	На протяжении веков бухгалтерский учет существовал как практическая деятельность - бухгалтерия, которая осуществляла технические процедуры заполнения бухгалтерских реестров, которые заканчивались созданием бухгалтерского учета. Подготовка бухгалтеров выводит профессию бухгалтера на новый уровень. В настоящее время существует понимание того, что бухгалтерский учет является одним из инструментов экономической реальности. Он знает, как предвидеть проблемы и может помочь решить их. Бухгалтерский учет имеет свою уникальную методологию, которая позволяет выявлять закономерности в такой сложной области, как экономика. Методики, научные принципы бухучета продолжают развиваться и совершенствоваться, в итоге он остаётся актуальным, его результаты востребованы
2	Следование в русле научно-технического прогресса	Профессия бухгалтера, как и иные направления деятельности, ощутили на себе влияние научно-технического прогресса: с одной стороны, в результате развития бухгалтерского учета появились различные технические средства обработки данных, с другой стороны, именно развитие технических средств существенно изменило форму и содержание бухгалтерской деятельности [138]. Постепенно бухгалтерская деятельность превращается из обычного учета и рутинной работы в анализ и формирование

		экономической ситуации на предприятии
3	Гармонизация и унификация	Упорядочивание бухгалтерской деятельности происходит и на мировом уровне. Для унификации бухгалтерской работы начинают использоваться передовые методы МФСО, которые получили распространение и в нашей стране. В скором времени каждый бухгалтер сможет осуществлять учет по правилам, приближенным к МСФО, что позволит наиболее точно отражать факты экономической деятельности предприятия в бухгалтерском учете
4	Гибкость и маневрирование	Современная экономическая реальность предъявляет гораздо большие требования к бухгалтеру, чем это имело место в прошлом. На сегодняшний день бухгалтер должен большее внимание уделять финансовым расчетам, задолженности перед кредиторами, движению всех разновидностей капитала, имеющегося у хозяйствующего субъекта [182]. Актуальными на сегодняшний день стали новые виды бухгалтерской деятельности на основе применения финансовых инструментов. Высоккоквалифицированный бухгалтер должен не только уметь формировать бухгалтерскую отчетность, но и иметь навыки финансового маневрирования, быть инициативным при решении возникающих у предприятия финансовых проблем, а не просто следовать указаниям руководителя предприятия
5	Специализация и многопрофильность	Профессия бухгалтера развивается не только разумно, но и функционально. Экономисты, участвующие в оперативном анализе, присоединились к бухгалтерской профессии. В последнее время к ней добавились и внешние и внутренние аудиторы, опытные консультанты, специалисты по управленческому учету и контроллингу [174]. В России появилась новая специальность - технологии учета информации. Специалист по этой области имеет квалификацию экономиста-программиста. Расширенный профиль – это еще одна тенденция в развитии бухгалтерской профессии. Компания требует сочетания функций планирования, бухгалтерского учета, контроля и научного прогнозирования
6	Бухгалтер - второе лицо на предприятии	Руководители организаций, особенно коммерческих, уже признали, что успех компании зависит, в том числе, от того, насколько современна их система бухгалтерского учета и финансового контроля, от способности управлять денежными потоками и ликвидностью [47]. Высоккоквалифицированный бухгалтер постепенно станет ближайшим заместителем директора, ведущим экспертом в области финансового менеджмента. Использование в работе МСФО также способствует росту бухгалтерской структуры. Это влияет на признание обществом международного сообщества внутреннего бухгалтерского учета и отчетности и расширяет возможности отечественных организаций по проникновению на финансовые рынки Запада. В то же время должность и работу главного

		бухгалтера постепенно стали оценивать в соответствии со стандартами Европы и США
7	Бухгалтерия – общественная сила	Для того чтобы отстоять интересы бухгалтеров, создаются различные ассоциации, союзы, профсоюзы и прочие объединения, в результате деятельности которых формируются условия для эффективной работы бухгалтеров. Данные объединения принимают участие в качестве третейского суда при урегулировании наиболее важных вопросов, касающихся бухгалтерской деятельности.
8	Мобильность и трансграничность	На сегодняшний день бухгалтерская деятельность постепенно выходит на международный уровень, так как для занятия бухгалтерской деятельностью становится неважно, в какой стране осуществляет свою деятельность определенный бухгалтер. Деятельность бухгалтера получила трансграничное значение в связи с тем, что стали признаваться в других странах дипломы о бухгалтерском образовании, распространение получили международные стандарты ведения бухгалтерской деятельности, созданы различные объединения, которые позволили бухгалтерам и аудиторам из разных стран более активно взаимодействовать друг с другом. То есть, на сегодняшний день сложилась такая благоприятная для ведения бухгалтерской деятельности ситуация, при которой бухгалтер, который бы прошел аттестацию в одной стране, может оказывать бухгалтерские услуги в другой стране без каких-либо ограничений
9	Рост профессионализма	Характерной чертой работы бухгалтера является то, что он не только должен владеть теоретическими знаниями в области налогового и бухгалтерского учета, но и уметь использовать такие знания в практической деятельности [134]. Нельзя выполнять работу бухгалтера на уровне любителя, нужно быть профессионалом своего дела. Кроме того, знания бухгалтера перед началом его работы должны пройти проверку и аттестацию. Это связано с тем, что деятельность бухгалтера может, в конечном счете, сказаться на экономических показателях предприятия в целом.

Таким образом, бухгалтер выполняет очень важную функцию: предоставляет внешним и внутренним пользователям достоверную информацию о деятельности компании. Он несет ответственность перед обществом за результаты своей работы, поскольку от составляемой по результатам его работы отчетности зависят принимаемые в дальнейшем управленческие решения. Выбранная профессия и принципы МСФО в наибольшей степени влияют на развитие самой личности специалиста в области бухгалтерского учета: с каждым

днем он всё больше совершенствуется, повышает свои профессиональные навыки, старается максимально соответствовать международным стандартам этики бухгалтеров, добиваться успехов в профессиональной карьере и уважения в профессиональных кругах. Английский социолог, экономист и философ Дональд Маккензи сказал: «Доверие к числам работает только в том случае, если можно доверять тем, кто их дает» [61]. Именно поэтому общество предъявляет, несомненно, высокие моральные требования к людям, связавшим свою жизнь с учетом. Но они полностью обоснованы, поскольку от результатов работы бухгалтера зависит благосостояние не только отдельных индивидов, но и компаний, и общества в целом.

### **Выводы.**

*Последние несколько лет разработчики ФСБУ активно используют Международные стандарты финансовой отчетности при разработке новых и изменении имеющихся стандартов. Однако, на сегодняшний день однозначного закрепления в научной и специальной литературе вопросов, касающихся структуры регулирования бухгалтерского учета в России применительно к исследуемому стандарту не существует. Также стоит обратить внимание на то, что роль Международных стандартов финансовой отчетности в системе регулирования учета в России изучена не полностью, что на наш взгляд, является значительным недостатком рассмотренных в работе трактовок. Автором была разработана структура системы регулирования бухгалтерского учета в России для большинства экономических субъектов, не составляющих консолидированную финансовую отчетность, а также показано в ней место исследуемого стандарта (рис.1.3).*

*Международные стандарты твердо укрепили свою позицию как в российском законодательстве, так и профессиональной деятельности самого бухгалтера. Рост важности МСФО в российском бухгалтерском учете обуславливает перестройку сознания самого бухгалтера и формированию*

*профессионального суждения, которое является основой при принятии финансовых и управленческих решений согласно Международным стандартам.*

*Таким образом, МСФО внесли свой незаменимый вклад не только в нормативно-правовую базу бухгалтерского учета в России, но и в сознание, мировоззрение и методы работы самих участников экономических процессов.*

### **Выводы по главе 1:**

*1. На сегодняшний день существует острая необходимость в оценке концептуальных основ нового стандарта, включая влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности и разработке методических положений по применению данного стандарта, поскольку новые требования, которые с 2022 в РФ стали обязательными для применения, значительно отличаются от существовавших до выхода стандарта правил. Таким образом, становится целесообразным подробное изучение международного аналога российского стандарта – IFRS 16 «Аренда» [77]: определение основных причин его появления, выявление основных особенностей, требований и проблем. Анализ данного стандарта и зарубежного опыта его применения поможет разработать методику применения ФСБУ и решить основные вопросы, возникающие у экономической службы при его применении.*

*Отражение аренды в отчетности зачастую становилось предметом дискуссий в профессиональных кругах. Основными причинами разработки новых положений, ставших основой для IFRS 16 [77], стали недостаточная прозрачность (транспарентность) и сопоставимость получаемой учетно-отчетной информации, злоупотребление со стороны компаний преимуществами операционной аренды, несовершенство формулировок первого из стандартов отнести и политический аспект, который присутствует во всех социальных явлениях, включая разработку новых наднациональных стандартов. Таким образом, указанные выше дискуссионные аспекты IAS 17 [72] и возникающие вокруг него споры подготовили общественность к переменам и сделали необходимым и ожидаемым принятие нового IFRS 16 «Аренда».*

*Несмотря на то, что IFRS 16 «Аренда» [77] подробно раскрывает особенности отражения в отчетности компаний операций, связанных с арендованными активами, он всё же содержит большое количество неурегулированных положений. В таких случаях большой акцент делается на профессиональное суждение, которое, согласно Международным стандартам финансовой отчетности, часто играет решающую роль в принятии решений. Однако подобный индивидуальный подход к спорным вопросам не всегда может обеспечить необходимую достоверность составляемой отчетности, что является важным при оценке активов и обязательств компании будущими инвесторами.*

*2. Международные стандарты сыграли одну из важнейших ролей в становлении современного бухгалтерского учета в России. В результате активной многолетней работы в области реформирования отечественного законодательства в соответствии с МСФО к 2010 году был сформирован ряд основных нормативных документов, регламентирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности в России. Несмотря на то, что эти документы соответствовали требованиям МСФО, они имели ряд существенных отличий, не позволяющих российским компаниям активно работать на международном рынке. В результате Россия признала, что для поддержания активной работы отечественного рынка российских стандартов было не достаточно. По-прежнему существовало множество неурегулированных положений – вопросов, ответы на которые в российском законодательстве попросту отсутствовали, что затрудняло работу специалистов в области бухгалтерского учета. Признание Международных стандартов финансовой отчетности позволило широко использовать МСФО не только при разработке ФСБУ, но и профессиональными бухгалтерами при разработке положений учетной политики.*

*Многолетняя реформа бухгалтерского учета сделала признание МСФО крайне необходимым и долгожданным для общественности событием, стимулирующим новый виток развития профессиональных стандартов.*

*На сегодняшний день Международные стандарты стали неотъемлемой частью системы регулирующих актов в области ведения учета и составления отчетности в РФ. Они изменили не только нормативную базу, но и философию бухгалтерского учета в России в целом. Существует несколько основных причин подобной конвергенции. Во-первых, стандарты, приближенные к МСФО, позволят значительно снизить затраты компаний, нуждающихся в отчетности по МСФО, как при трансформации отчетности, так и при параллельном учете. Во-вторых, отчетность, составленная согласно Международным стандартам, будет максимально понятна зарубежным партнерам российских компаний, а также будет являться более прозрачной. Место МСФО в системе регулирования бухгалтерского учета и становлении современной философии и этических ценностей бухгалтера в России подробно изучено в главе 1.3 данного диссертационного исследования.*

*3. В последние несколько лет разработчики ФСБУ активно используют МСФО при разработке новых и изменении имеющихся стандартов. Однако, на сегодняшний день однозначного закрепления в научной и специальной литературе вопросов, касающихся структуры регулирования бухгалтерского учета в России не существует: одни из них значительно устарели и не соответствуют отечественному законодательству, а другие являются не полными и отражают не все влияющие на российский бухгалтерский учет документы. Также стоит обратить внимание на то, что роль Международных стандартов в системе регулирования учета по российскому законодательству изучена не полностью, что на наш взгляд, является значительным недостатком рассмотренных в работе трактовок. Таким образом, нами была разработана структура системы регулирования бухгалтерского учета в России для большинства экономических субъектов, не составляющих консолидированную финансовую отчетность, а также показано в ней место исследуемого стандарта (рис.1.3).*

*Международные стандарты твердо укрепили свою позицию как в российском законотворчестве, так и профессиональной деятельности самого бухгалтера. Рост важности МСФО в российском бухгалтерском учете*

*обуславливает перестройку сознания самого бухгалтера и выработку у него профессионального суждения, которое является основой при принятии финансовых и управленческих решений согласно Международным стандартам.*

*Таким образом, МСФО внесли свой незаменимый вклад не только в нормативно-правовую базу бухгалтерского учета в России, но и в сознание, мировоззрение и методы работы самих участников экономических процессов.*

## **ГЛАВА 2. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ АРЕНДЫ В СООТВЕТСТВИИ С НОВЫМИ ТРЕБОВАНИЯМИ**

### **2.1. Особенности бухгалтерского учета аренды согласно новому ФСБУ 25/2018 «Аренда». Сравнительный анализ ФСБУ 25/2018 и IFRS 16: сходство и отличия**

В течение последних нескольких лет в России активно меняются правила и особенности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Одним из самых ярких примеров, подтверждающих данные изменения, является вышедший в 2017 году новый Федеральный закон от 18.07.2017 №160-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О бухгалтерском учете" [92], в соответствии с которым действующие положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) получили статус Федеральных стандартов – ФСБУ (Федеральные стандарты бухгалтерского учета). Кроме того, нововведения касаются и самих ФСБУ.

Это подтверждает ежегодно обновляемая программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета, содержащая список подлежащих изменению существующих стандартов, а также рабочее наименование новых (Приложение №1). Стоит отметить, что основой для модернизации российской системы ведения бухгалтерского учета и составления отчетности являются Международные стандарты финансовой отчетности, которые согласно постановлению Правительства Российской Федерации №107 «Об утверждении положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» [114] получили официальный статус. Благодаря этому и разработчики ФСБУ, и представители бизнеса получили право использовать МСФО в своей деятельности.

Одним из самых ярких результатов подобного реформирования бухгалтерского учета и применения Международных стандартов стало появление нового Федерального стандарта бухгалтерского учета 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [140]. Данный стандарт был утвержден приказом Минфина России

от 16.10.2018 №208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018...». В обязательном порядке положения данного стандарта применяются при составлении отчетности за 2022 год. Однако компании могли принять решение о его досрочном применении, раскрыв данный факт в пояснениях к отчетности и внося необходимые изменения в учетную политику.

*Стоит отметить, что основой для разработки ФСБУ 25/2018 стал Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», введенный в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 11 июля 2016 №111н [77].*

Разберемся с основными особенностями отражения операций аренды, согласно новому федеральному стандарту, а также проведем сравнение с его международным аналогом. Подробное сравнение поможет определить, в какой степени новый ФСБУ приближен к МСФО, соответствует ли он действующей Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике.

Целью отечественного стандарта является установление требований к формированию информации об объектах аренды в бухгалтерском учете: отражение допустимых правил ведения учета и перечень информации, обязательной для раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности. IFRS 16 [77] в силу того, что МСФО не регламентирует правила ведения бухгалтерского учета, устанавливает исключительно правила отражения последствий совершения подобных операций в финансовой отчетности, а именно принципы признания, оценки и раскрытия информации об аренде.

Международный стандарт 16 должен применяться ко всем договорам аренды, включая подобные договоры в рамках субаренды. Однако перед его использованием компании необходимо определить, является ли данный договор договором аренды [167]. Как было указано ранее, согласно IFRS 16, договор считается арендным, если по данному соглашению осуществляется передача права контролировать использование базового актива в обмен на возмещение на протяжении определенного договором периода. Для определения того, является

ли договор арендным, целесообразно использовать схему, указанную на рисунке 1.5.

ФСБУ 25/2018 [140], в отличие от своего зарубежного аналога, применяется сторонами как при заключении договора аренды или лизинга, так и при заключении иного договора, при котором арендодатель, лизингодатель или иное лицо предоставляет за определенную плату арендатору, лизингополучателю или иному лицу имущество во временное пользование. Таким образом, действие стандарта не ограничивается исключительно договором аренды. Это является одним из главных отличий МСФО 16 и ФСБУ 25/2018 [39].

Стоит отметить, что Федеральный стандарт не должен применяться, если во временное пользование предоставляются [140]:

- 1) участки недр для геологического изучения, разведки и (или) добычи полезных ископаемых;
- 2) результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, а также их материальные носители;
- 3) объекты концессионного соглашения.

IFRS 16 также конкретизирует случаи, когда вместо него должны применяться другие Международные стандарты. К ним относятся:

- 1) договоры аренды, связанные с разведкой или использованием полезных ископаемых, нефти, природного газа и других невозобновляемых природных ресурсов;
- 2) договоры аренды, на которые распространяется действие МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [75];
- 3) концессионные соглашения, когда действует КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионное соглашение о предоставлении услуг» [125];
- 4) лицензии на интеллектуальную собственность, в рамках сферы применения МСФО (IFRS) 15 "Выручка по договорам с покупателями" [76];
- 5) в случае применения МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» [73], когда объектом являются кинофильмы, видеозаписи, рукописи и др.

Таким образом, перечень случаев неприменения ФСБУ 25/2018 практически повторяет подобные случаи, указанные в МСФО 16 [39]. Однако Международный стандарт имеет более расширенный и уточненный список.

Для дальнейшего рассмотрения сходств и отличий рассматриваемых стандартов проведем сравнение некоторых общих положений ФСБУ 25/2018 и IFRS 16 (табл.2.1) [сост. авт.].

Таблица 2.1

### Сравнение общих положений ФСБУ 25/2018 и IFRS 16

№	Нормы стандартов	ФСБУ 25/2018	IFRS 16
1	Дата вступления в силу (обязательное применение)	Отчетность за 2022 год	Отчетность за 2019 год
2	Кем применяется и не применяется	Применяется обеими сторонами договора: как арендатором (лизингополучателем или иным лицом), так и арендодателем (лизингодателем или иным лицом). Не применяется организациями, относящимися к государственному сектору	Применяется обеими сторонами договора аренды (а также лизинга или субаренды)
3	Объект учета аренды	Актив является объектом учета аренды при одновременном выполнении следующих условий: - установлен срок аренды; - объект является идентифицированным (у арендодателя нет права заменить данный актив на аналогичный); - арендатор обладает правами на получение экономических выгод от владения активом во время действия договора аренды; - в случаях, когда договором не предусмотрены правила использования базового актива, арендатор определяет их самостоятельно	Актив является базовым активом при одновременном выполнении следующих условий:
4	Состав арендных платежей	Все платежи за вычетом возмещаемого НДС и других возмещаемых налогов, а именно:	Все суммы к уплате, касающиеся права пользования объектом во время действия договора

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- арендные платежи, определенные в твердой сумме, включая возмещение арендодателем арендатору различных расходов;</li> <li>- зависящие от ценовых индексов или процентных ставок переменные платежи;</li> <li>- справедливая стоимость встречного предоставления;</li> <li>- суммы к уплате, которые связаны с продлением или сокращением срока аренды;</li> <li>- суммы к уплате, связанные с правом выкупа предмета аренды арендатором;</li> <li>- суммы к плате, которые связаны с гарантиями выкупа предмета аренды после завершения действия арендного договора</li> </ul>	<p>аренды, а именно:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- фиксированные платежи (стимулирующие платежи по аренды к получению вычитаются);</li> <li>- зависящие от ценовых индексов или процентных ставок переменные арендные платежи;</li> <li>- суммы, которые ожидаются по гарантиям ликвидационной стоимости;</li> <li>- цена исполнения опциона на покупку в случае существования высокой уверенности в том, что опцион будет исполнен арендатором;</li> <li>- штрафы за возможное прекращение аренды</li> </ul>
--	--	--	--

Проанализировав таблицу 2.1, можно сделать вывод, что положения федерального и международного стандартов имеют много схожих аспектов, и иногда даже повторяют друг друга [145].

Далее необходимо остановиться на особенностях отражения объектов арендных договоров у арендатора и арендодателя. Рассмотрим учет у арендатора.

Согласно IFRS 16, арендатор на дату начала аренды обязан признать актив в форме права пользования и обязательство по аренде в форме обязанности осуществлять арендные платежи [112]. Обязательство по аренде учитывается по приведенной стоимости будущих арендных платежей. Данные платежи необходимо дисконтировать, используя процентную ставку, указанную в

договоре или ставку привлечения дополнительных заемных средств. Таким образом, обязательство по аренде рассчитывается по следующей формуле (2):

$$\text{Обязательство по аренде} = \text{Приведенная стоимость арендных платежей} + \text{Приведенная стоимость выплат, которые ожидаются после завершения срока аренды} \quad (2)$$

Признание актива осуществляется по его первоначальной стоимости [170]. Однако помимо этого МСФО 16 содержит и другие понятия, необходимые для расчета актива в форме права пользования. Помимо первоначальных прямых затрат, это предоплата по арендным платежам и полученные стимулирующие платежи по аренде. Величину актива в форме права пользования можно определить по следующей формуле (3):

$$\text{Актив в форме права пользования} = \text{Обязательство по аренде} + \text{Первоначальные прямые затраты} + \text{Расчетная сумма затрат на демонтаж, вывоз объекта или восстановление участка} - \text{Полученные стимулирующие платежи по аренде} \quad (3)$$

И актив в форме права пользования, и обязательство по аренде должны амортизироваться арендатором по всем действующим правилам.

В ФСБУ 25/2018 у арендатора также появляется обязанность одновременно признавать на дату аренды право пользования активом и обязательство по аренде данного актива [113]. Однако арендатор имеет право и не делать этого, если выполняется любой из нижеследующих условий:

- 1) предмет арендуется на срок, не превышающий 12 месяцев;
- 2) стоимость нового аналогичного взятому в аренду предмета (т.е. рыночная стоимость такого предмета) не превышает 300 000 рублей (без учета износа);
- 3) арендатор применяет упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Также нужно учитывать, что в данном случае договором аренды не должен быть предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору и данный предмет не должен сдаваться в субаренду. Если компания-арендатор

попадает под все перечисленные условия и принимает решение не отражать право пользования активом и обязательство по аренде, то арендные платежи она будет признавать в качестве расхода равномерно в течение всего срока аренды или на основании другого разработанного компанией подхода [162].

Согласно ФСБУ 25/2018, право пользования активом должно признаваться в учете исходя из фактической стоимости объекта. Стандарт указывает, что именно включается в данную стоимость. Сравним положения ФСБУ и МСФО в вопросах определения стоимости актива (табл.2.2) [сост. авт.].

Таблица 2.2

### Определение стоимости актива, согласно ФСБУ 25/2018 и IFRS 16

<b>ФСБУ 25/2018 (фактическая стоимость права пользования активом)</b>	<b>IFRS 16 (первоначальная стоимость актива в форме права пользования)</b>
<p>Включает в себя:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- размер первоначальной оценки обязательства по аренде;</li> <li>- размер арендных платежей, которые были осуществлены на дату получения предмета аренды или до неё;</li> <li>- сумму затрат, появившихся в результате поступления предметы аренды и приведения его в состояние, необходимое для использования арендатором;</li> <li>- размер оценочного обязательства по демонтажу, перемещению объекта, восстановлению окружающей среды и т.д., которое должно быть осуществлено арендатором после завершения договора аренды</li> </ul>	<p>Включает в себя:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- размер первоначальной оценки обязательства по аренде;</li> <li>- размер арендных платежей, которые были осуществлены на дату получения предмета аренды или до неё <u>за вычетом полученных стимулирующих платежей</u>;</li> <li>- первоначальные затраты, которые были понесены арендатором (например, комиссионные вознаграждения, оплата юридических услуг, затраты, связанные с проведением переговоров при заключении договора аренды и другие);</li> <li>- оценку затрат, которые арендатор понесет в будущем по причине владения предметом аренды: демонтаж, перемещение базового актива, восстановление участка и т.д.</li> <li>- вычитаются полученные стимулирующие платежи</li> </ul>

Таким образом, состав понятий «фактическая стоимость права пользования активом» и «первоначальная стоимость актива в форме права пользования» практически повторяют друг друга [37]. Отличительной особенностью МСФО является исключение из первоначальной стоимости полученных стимулирующих платежей, то есть сумм, которые были выплачены арендодателем арендатору в связи с осуществлением аренды или возмещением

затрат арендатора. Российский же стандарт, в отличие от МСФО, рекомендует учитывать в составе фактической стоимости затраты, появившиеся в результате поступления арендованного актива и доведения его до состояния, пригодного для использования.

Оценка признаваемого в учете обязательства по аренде, согласно Федеральному стандарту «Бухгалтерский учет аренды», повторяет особенности отражения подобного обязательства, указанного в Международном стандарте «Аренда» [77]. Таким образом, согласно российскому стандарту, обязательство по аренде оценивается как сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей, которая должна определяться путем дисконтирования номинальных величин данных платежей. Дисконтирование должно производиться с учетом такой ставки, после использования которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости арендованного предмета будет равна его справедливой стоимости (п.15) [140]. Таким образом, в новом стандарте появляются такие новые для отечественного бухгалтера и активно используемые за рубежом категории, как справедливая стоимость, ликвидационная стоимость, дисконтирование и другие. Право пользования активом должно погашаться за счет начисления амортизации. Таким образом, компании необходимо определить не только способ начисления амортизации для конкретного арендованного предмета, но его срок полезного использования. Который не должен превышать срок аренды данного имущества.

Величина начисленного обязательства, согласно ФСБУ, на протяжении всего срока аренды должно увеличиваться на величину начисляемых процентов (величина обязательства по аренде на начало периода, умноженная на процентную ставку, указанную в договоре) и уменьшаться на размер уплаченных компанией арендных платежей [35]. Начисленные в ходе аренды проценты должны относиться на расходы периода либо включаться в стоимость актива.

Стоит отметить, что Международный стандарт содержит блок подробной информации о том, как правильно определить вид и форму арендных платежей и как выбрать необходимую ставку дисконтирования номинальных величин

будущих арендных платежей. Отечественный стандарт, в свою очередь, лишь указывает на обязательное использование ставки дисконтирования.

Согласно IFRS 16 [77], после даты начала аренды арендатор обязан оценить появившийся у него актив в форме права пользования, используя одну из 3-х моделей:

- 1) модель учета по первоначальной стоимости;
- 2) модель учета по справедливой стоимости (IAS 40 «Инвестиционная недвижимость» [74]);
- 3) модель учета по переоцененной стоимости (IAS 16 «Основные средства» [71]).

Стандарт содержит пояснения по поводу каждой из моделей, регламентируя, какой из Международных стандартов должен учитываться при использовании каждого из способов оценки актива, как правильно его использовать, а также как правильно проводить в данном случае переоценку балансовой стоимости актива в форме права пользования и обязательства по аренде [168]. ФСБУ же регламентирует только один из перечисленных случаев, указывая, что при отнесении объекта аренды к группе основных средств, по которой компанией было принято решение проводить переоценку, арендатор обязан проводить переоценку данного права пользования активом [84].

Кратко остановимся на отражении операций аренды у арендодателя.

Оба стандарта разделяют объекты учета аренды на два основных вида: объекты учета операционной аренды и объектов учета финансовой (неоперационной) аренды. И МСФО, и ФСБУ называют финансовой такую аренду, при которой к арендатору переходят практически все выгоды и риски, связанные с правом распоряжения данным активом [44]. Сравним критерии отнесения аренды к финансовой, указанные в стандартах (табл. 2.3) [сост. авт.].

*Из таблицы видно, что критерии отнесения аренды к финансовой, указанные в ФСБУ 25/2018, являются несколько измененным под специфику российского бизнеса списком критериев, указанных в МСФО 16 [137].*

### Критерии финансовой аренды

<b>ФСБУ 25/2018</b>	<b>МСФО 16</b>
<p>Аренда относится к финансовой, если:</p> <p>А) в договоре предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору;</p> <p>Б) арендатор может приобрести объект аренды по цене, которая значительно ниже справедливой стоимости данного актива;</p> <p>В) срок аренды можно сопоставить с периодом, в течение которого объект можно считать пригодным к использованию;</p> <p>Г) на дату заключения договора приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;</p> <p>Д) эксплуатировать предмет аренды без существенных изменений имеет возможность только арендатор;</p> <p>Е) у арендатора сохраняется возможность увеличить срок аренды с такой арендной платой, которая будет значительно ниже рыночной;</p> <p>Ж) иное обстоятельство</p>	<p>Аренда относится к финансовой, если:</p> <p>1) по договору аренды возможен переход права собственности на актив к арендатору;</p> <p>2) арендатор имеет опцион на приобретение арендованного имущества по цене, значительно ниже его справедливой стоимости;</p> <p>3) срок аренды занимает значительную часть всего периода экономического использования актива;</p> <p>4) на дату начала аренды приведенная стоимость арендных платежей практически равна справедливой стоимости объекта аренды;</p> <p>5) арендованный актив имеет такие характеристики, что без дополнительной модификации его может использовать исключительно арендатор;</p> <p>6) за арендатором сохраняется право на преждевременное расторжение договора аренды (убытки относятся на арендатора);</p> <p>7) прибыли и убытки, которые связаны с колебаниями справедливой оценки ликвидационной стоимости объекта, начисляются арендатору</p>

Согласно российскому стандарту, при финансовой аренде арендодатель учитывает инвестицию в аренду в качестве актива в размере её чистой стоимости, определяемой через её дисконтирование по процентной ставке, при которой приведенная валовая стоимость инвестиции равняется сумме справедливой стоимости арендованного предмета и понесенных арендодателем затрат [26]. Стандарт также содержит способ определения валовой стоимости инвестиции в аренду.

IFRS 16 также указывает на необходимость отражения в отчете о финансовом положении арендодателя активов, находящихся в финансовой аренде, представленных в виде дебиторской задолженности, сумма которой равна

чистой инвестиции в аренду [129]. Также стандарт фиксирует свое внимание на таких понятиях, как чистая инвестиция в аренду, валовая инвестиция в аренду и незаработанный финансовый доход.

Оба стандарта указывают, что чистая инвестиция в аренду должна постепенно увеличиваться на размер начисляемых процентов и уменьшаться на размер полученных арендодателем арендных платежей.

И ФСБУ, и IFRS сходятся в определении операционной аренды: аренда, при которой экономические выгоды и риски несет арендодатель. В данном случае объект должен учитываться так, как учитывался до его передачи в аренду, за исключением изменения оценочных значений. Оба стандарта регламентируют равномерное (линейное) признание доходов от операционной аренды [27]. Также возможен иной систематический метод в том случае, когда за счет его использования достигается наибольшая достоверность отражения операций.

### **Выводы.**

*Основой для разработки ФСБУ 25/2018 стал Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», введенный в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 11 июля 2016 №111н.*

*Проанализировав текст ФСБУ 25/2018 и IFRS 16, а также сравнив их, можно сделать следующий вывод: российский стандарт соответствует МСФО и Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике в существенных аспектах. Текст федерального стандарта является значительно сокращенным и частично измененным содержанием международного стандарта. Так, при создании ФСБУ, разработчики выделили наиболее важные для российской системы бухгалтерского учета аспекты международного стандарта, изменили их в соответствии с требованиями законодательства РФ в сфере бухгалтерского учета и составления отчетности и изложили их языком, наиболее понятным отечественному бухгалтеру. Полученная информация делает возможным использование опыта составления отчетности в*

*соответствии с зарубежным стандартом по учету аренды при разработке методики применения ФСБУ 25/2018 российскими организациями.*

## **2.2. Актив, принятый в аренду: изменение методологии балансоведения**

Остановимся на новом ФСБУ [140] и его роли в российской системе бухгалтерского учета. *Главной особенностью отечественного «революционного» стандарта является то, что впервые в истории российского учета один и тот же объект одновременно будет считаться имуществом двух разных компаний, то есть будет учитываться на балансе как компании-арендодателя, так и компании-арендатора, что полностью нивелирует один из главных принципов балансоведения – принцип **имущественной обособленности**, согласно которому в бухгалтерском учете должны быть отражены только те активы, которые законодательно признаются собственностью данной компании.* Другими словами, до вступления в силу ФСБУ 25/2018 организация имела право отразить имущество на своем балансе только тогда, когда обладала документами, подтверждающими право собственности на данный актив (выписка из ЕГРН, договор купли-продажи и др.). Таким образом, только компания-арендодатель могла отражать имущество, сданное в аренду на своем балансе. Компания-арендатор же учитывала арендованные активы на забалансовых счетах.

В советское и постсоветское время характерной чертой бухгалтерского учета являлось преобладание юридического начала, которое основывалось на обязательном наличии у компании указанных ранее правоустанавливающих документов. Только в этом случае у организации имеется возможность владения, использования, распоряжения и признания в учете актива [17]. После вступления нового стандарта по учету аренды в силу, юридическое право собственности на актив теряет свою значимость для бухгалтерского учета [18]. Таким образом, меняется само понятие «актива», которое звучит, как «совокупность имущества, принадлежащего организации». *Сейчас главным критерием принятия актива к*

учету становится не его «юридическая принадлежность» компании, а наличие возможности получать экономические выгоды от владения данным активом в будущем, что соответствует принципам Международных стандартов финансовой отчетности.

Остановимся на понятии «актив». Данной экономической категории уделяли внимание многие ученые. В российском законодательстве понятие «актив» появляется только в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике 1997 года [55], которая действует и в настоящее время. Именно от этого документа отталкиваются все исследователи при формировании собственного понятия. В табл. 2.4 рассмотрены и проанализированы примеры трактовок понятия «актив», используемых в работах различных авторов, в словарях и нормативных актах [сост. авт.].

Таблица 2.4

#### Многообразие трактовок понятия «актив» в литературе

Источник	Понятие	Комментарий
"Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России" [55]	Активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем	Понятие не в полной мере раскрывает суть «актива», поскольку не содержит информации об измерении объекта учета, наличии юридических прав на него и возможности контроля
МСФО [12]	Актив — это ресурс: 1) который контролируется предприятием в результате прошлых событий; 2) от которого предприятие ожидает получить будущие экономические выгоды.	Данное понятие учитывает возможность получения будущих экономических выгод, однако не затрагивает проблему наличия или отсутствия у компании юридических прав на данное имущество
Словарь финансовых и юридических терминов [132]	Актив - совокупность имущества, имущественных и неимущественных прав (имущество), принадлежащих физическому или юридическому лицу	Термин основан на юридической принадлежности объекта компании, а именно наличии правоустанавливающих документов на имущество. Он не учитывает главные

		экономические критерии признания объекта активом (выражение, наличие будущих выгод, контроль на объектом и др.)
Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. [126]	Активы - совокупность имущества и денежных средств, принадлежащих предприятию, фирме, компании (здания, сооружения, машины и оборудование, материальные запасы, банковские вклады, ценные бумаги, патенты, авторские права, в которые вложены средства владельцев, собственность, имеющая денежную оценку). В широком смысле слова - любые ценности, обладающие денежной стоимостью.	Данное понятие не учитывает некоторые факторы признания актива, такие как: 1. вероятность наличия или отсутствия правоустанавливающих документов, подтверждающих право собственности компании на актив – в случаях аренды; 2. вероятность возникновения будущих доходов от использования актива организацией и др.
Заббарова О.А. [29]	Активы – это ресурсы организации: 1) Выраженные в денежном измерителе; 2) Сложившиеся в результате событий прошлых периодов; 3) Принадлежащие организации на праве собственности или находящиеся под ее контролем; 4) Способные приносить доход в будущем	Понятие является максимально приближенным к действительности, однако не учитывает особенностей признания компанией арендованного актива, а именно вероятность наличия или отсутствия у компании юридических прав на данный актив
Денисенко Е.С. [20]	Актив – это имущество, являющееся собственностью организации или отдельного лица, имеющее денежное выражение, способное приносить доход и иные экономические выгоды, возникшие в результате прошлых событий	Термин содержит основную информацию об активах, но не раскрывает особенности отражения арендованных активов, на которые у компании нет юридических прав
Нуриев Р.М. [89]	Активы предприятия - это средства, которые обеспечивают денежные поступления их владельцу в форме как прямых выплат (прибыль, дивиденды, рента, и т.д.), так и скрытых выплат увеличения стоимости	Автор акцентирует внимание на денежных поступлениях, однако не уточняет, что именно должно относиться к активам организации и не раскрывает особенности их признания

	предприятия, недвижимости, акций, и так далее	
Бланк И.А. [3]	Активы представляют собой экономические ресурсы предприятия в форме совокупных имущественных ценностей, используемых в хозяйственной деятельности с целью получения прибыли	Понятие содержит особенности дальнейшего использования ресурсов организацией, не раскрывая основные критерии их отнесения к категории «активы»
Воробьев Ю.Н. [12]	Актив – это экономическая категория, характеризующая имеющиеся ресурсы предприятия, которые используются в финансово-хозяйственной деятельности для достижения поставленной цели, и отражаемые соответствующим образом в бухгалтерском балансе	Термин не содержит основные признаки «актива», а лишь кратко раскрывает особенности его дальнейшего использования и бухгалтерского учета
Кирильчук Н.А., Блажевич О.Г. [49]	Активы предприятия – это совокупность его имущественных и неимущественных прав, которые являются результатом прошлых событий, используются в финансово-хозяйственной деятельности, отражаются в денежном выражении в бухгалтерском балансе, способны принести предприятию экономические выгоды в будущем	Автором не учитывается наличие или отсутствие юридических прав на актив

Проведенный нами анализ данных понятий показал, что на сегодняшний день, на наш взгляд, не существует трактовок, которые бы полностью содержали в себе все особенности и критерии признания объекта активом, однако есть несколько понятий, являющихся максимально наполненными необходимой информацией. Стоит отметить, что данные трактовки термина «актив» были сформулированы до появления ФСБУ 25/2018 [140], поэтому не учитывают особенности отражения арендованного актива. Именно поэтому стоит уделить данному вопросу отдельное внимание.

МСФО определяет актив как «ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлых событий, и от которого ожидается получение предприятием будущих экономических выгод» [164]. *На основании этого определения делается вывод о том, что право арендатора на использование базового актива соответствует определению актива по двум существенным причинам: во-первых, арендатор контролирует право на использование базового актива в установленном порядке в течение всего срока аренды, во-вторых, он может определить, как использовать базовый актив.* В соответствии с договорными соглашениями, в любом из соглашений об аренде, как только актив становится доступным для использования арендатором, арендодатель не может вернуть или иным образом использовать базовый актив для своих собственных целей в течение срока аренды, несмотря на то, что он является законным владельцем базового актива. Что касается экономических выгод, то известно, что они также передаются арендатору наряду с базовым активом.

Согласно п.5 ФСБУ 25/2018 [140], арендатор имеет право не только на получение экономических выгод от владения имуществом, но и на определение методов его дальнейшего использования [16]. Таким образом, он может «владеть, пользоваться и распоряжаться» данным активом, что, согласно ст.209 ГК РФ [15], подтверждает право собственности арендатора на актив и позволяет ему отражать арендованный объект в своем учёте. Становится целесообразным введение принципиально нового понятия – «актив, принятый в аренду», который значительно отличается от традиционного актива. Главной особенностью является то, что при заключении арендного договора у компании появляется совершенно новый актив, который включает в себя будущие выгоды компании, а не её прошлые затраты.

*Таким образом, актив, принятый в аренду – это разновидность выраженного в денежном измерителе актива, который принадлежит арендатору на правах арендного договора или договора лизинга, увеличивает сумму основных активов арендатора, находится под его полным контролем в*

*течение срока действия договора, отражает его возможные будущие доходы и влияет на изменение основных финансовых показателей деятельности.*

### **Выводы.**

*Главной особенностью отечественного «революционного» стандарта является то, что впервые в истории российского учета один и тот же объект одновременно будет считаться имуществом двух разных компаний, то есть будет учитываться на балансе как компании-арендодателя, так и компании-арендатора.*

*Меняется само понятие «актива», которое звучит, как «совокупность имущества, принадлежащего организации». Сейчас главным критерием принятия актива к учету становится не его «юридическая принадлежность» компании, а наличие возможности получать экономические выгоды от владения данным активом в будущем. Становится целесообразным введение принципиально нового понятия – «актив, принятый в аренду», который значительно отличается от традиционного актива тем, что включает в себя будущие выгоды компании, а не её прошлые затраты.*

*Появление актива, принятого в аренду, влечет за собой кардинальные изменения в структуре финансового анализа предприятия. Новое имущество, возникшее в активах организации независимо от наличия на него юридических прав (их подтверждает исключительно договор аренды или лизинга), значительно изменит валюту баланса, увеличив её. Помимо этого, изменятся практически все показатели, влияющие на результаты анализа финансового состояния компании, и применяемые ранее формы отчетности. Количественные изменения статей баланса, рассмотренные на примере организаций розничной торговли, будут представлены в разделе 2.3 данной работы.*

### **2.3. Реконструкция показателей бухгалтерской финансовой отчетности на примере организаций розничной торговли с учетом требований нового ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»**

Компании розничной торговли в силу специфики бизнеса предпочитают аренду торговых площадей её приобретению. Это объясняется следующим:

1) содержание собственного помещения влечет за собой значительное увеличение расходов компании, таких как стоимость самого имущества (как при покупке готового помещения, так и при его строительстве), зарплата подготавливающего к эксплуатации и обслуживающего данные помещения персонала, имущественные налоги и иные затраты на содержание и ремонт [144]. Обычно речь идет не об одном – двух магазинах, а о десятках и сотнях. В данном случае при приобретении торговых площадей компания может попросту не справиться с такой огромной величиной расходов, что может привести к снижению её финансовой эффективности и возникновению риска банкротства.

2) при аренде у компании появляется возможность быстрее подстраиваться под изменения конъюнктуры рынка: при снижении количества покупателей в конкретном магазине компания может в короткие сроки изменить его географическое положение (перенести в место с большей проходимостью людей) либо полностью ликвидировать его, тем самым сохранив своё положение на рынке.

3) при отсутствии необходимости вкладываться в недвижимость компания имеет больше возможностей для собственного развития: у сети появляется больше свободных денежных средств для открытия новых магазинов, что приведет при благоприятном исходе к увеличению её доходов [116].

Несмотря на все плюсы арендованных помещений, они всё же имели значительный минус: арендованные активы находились за балансом компании и никак не влияли на её финансовое состояние [127]. В таком случае отчетность, составленная компанией, на наш взгляд, являлась не полностью достоверной, поскольку не отражала реальную сумму активов, которые задействованы в

деятельности данной организации. Следствием являлся неточный анализ финансовой деятельности Общества, который влиял не только на правильность принятия управленческих решений, но и на имидж компании на внешнем рынке.

*Новый ФСБУ 25/2018 [140] значительно меняет данную ситуацию за счет появления в балансе новой строки актива – актива, принятого в аренду, и новой строки пассива – обязательства по аренде. Так переведенная на баланс арендованная недвижимость значительно увеличит валюту баланса, изменит практически все финансовые показатели компании и сделает отчетность более прозрачной и достоверной.*

В 2010 г. американские ученые А.М. Гроссман и С.Д. Гроссман провели масштабное исследование с участием 90 компаний США [163] для целей определения влияния капитализации аренды. Было выяснено, что наибольшие изменения коснутся предприятий розничной торговли. Исследование было сосредоточено на текущих обязательствах как механизме выявления долга, который теперь будет увеличиваться на балансе, требуя почти немедленного погашения. По предположению авторов, этот метод использовался как механизм выделения краткосрочного воздействия капитализации аренды.

В 2016 году одна из компаний большой четверки аудиторов «PricewaterhouseCoopers» («PwC») провела глобальное исследование по капитализации аренды, чтоб оценить влияние стандарта IFRS 16 [83] (зарубежного аналога ФСБУ 25/2018 [140]) на показатели задолженности и EBITDA (чистой прибыли до уплаты процентов по привлеченным кредитам, налогов, амортизации основных средств и нематериальных активов), на основе 3000 котирующихся на бирже компаний из разных стран мира, составляющих отчетность по МСФО.

В ходе исследования были выделены несколько отраслей, которые в наибольшей степени подвергаются изменениям в результате применения действующего стандарта по учету аренды (табл. 2.5) [83].

**Отрасли, подверженные наибольшим изменениям, вызванным  
применением IFRS 16 «Аренда»**

№	Отрасль	Среднее увеличение задолженности (%)	Среднее увеличение ЕВITDA (%)
<b>1</b>	<b>Все компании</b>	<b>22</b>	<b>13</b>
2	Розничная торговля	98	41
3	Авиакомпании	47	33
4	Профессиональные услуги	42	15
5	Здравоохранение	36	24
6	Оптовая торговля	28	17
7	Транспорт и логистика	24	20
8	Индустрия развлечений	23	15
9	Телекоммуникации	21	8

Поскольку IFRS 16 являлся главным источником информации при разработке ФСБУ 25/2018 [140], можно утверждать, что последствия применения зарубежного стандарта могут быть схожи с результатами применения отечественного стандарта по учету аренды. Таким образом, на наш взгляд, применение нового стандарта по учету аренды существенно увеличит размер задолженности компании и изменит её показатель ЕВITDA в большинстве отраслей. Наибольшему влиянию будут подвержены отрасли, занимающиеся розничной торговлей, поскольку чаще всего помещения, используемые в деятельности компаний, взяты в аренду. Данным компаниям нужно будет отделять начисления за обслуживание от арендных элементов в договорах со всеми владельцами своих помещений, а также по возможности разработать систему для оценки и пересмотра платежей, привязанных к индексу по спот-ставке на каждый отчетный период [78], для наиболее правильного осуществления операций, связанных с арендованными активами

Для более точного понимания результатов применения нового стандарта необходимо осуществить перенос арендованного имущества на баланс, а также провести экономический анализ как до, так и после переноса. Целесообразно

выполнить данное действие на примере одной из компаний, занимающейся розничной торговлей.

Для целей изучения результатов перевода арендованной недвижимости на баланс организации нами была смоделирована усредненная бухгалтерская (финансовая) отчетность компании розничной торговли на основе выборки, состоящей из 122 элементов [23,182]. В выборку входили торговые предприятия, удовлетворяющие следующим условиям (Приложение № 2):

- 1) основной вид экономической деятельности по ОКВЭД: 47.2 - Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализированных магазинах;
- 2) предприятие является действующим;
- 3) компания находится на территории Пермского края;
- 4) выручка предприятия от 10 млн руб.

Данные были сформированы на основе информации, полученной с веб-сервиса для детальной проверки контрагентов «Контур.Фокус» [178] и Государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИРБО) [179]: с веб-сервиса «Контур.Фокус» был выгружен список компаний, отвечающих требованиям, указанным выше (Приложение №3), после чего на сайте ГИРБО была найдена отчетность за 2020 год (Бухгалтерский баланс и Отчет о финансовых результатах) каждой находящейся в списке организации. Путем нахождения среднего арифметического по каждой статье отчетности за 3 последних отчетных года была сформирована усредненная бухгалтерская (финансовая) отчетность компании розничной торговли ООО «XXX».

В табл. 2.6 и 2.7 отражены необходимые нам для дальнейшей работы строки Бухгалтерского баланса и Отчета о финансовых результатах ООО «XXX» за 2020 год.

При отражении арендованных магазинов компании розничной торговли вправе использовать ФСБУ 25/2018 [140], поскольку данное имущество можно идентифицировать как объект учета аренды (п.5 ФСБУ).

**Бухгалтерский баланс ООО «XXX» (в тыс. руб.)**

№	Статья баланса	2020	2019	2018
<b>АКТИВ</b>				
<b>Раздел I. Внеоборотные активы</b>				
1	Нематериальные активы	3 715	3 644	3 696
2	Основные средства	280 367	314 286	277 297
3	Финансовые вложения	530 459	660 009	729 009
4	Отложенные налоговые активы	5 259	4 628	4 457
5	Прочие внеоборотные активы	19 090	16 764	82 941
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ I</b>	<b>838 890</b>	<b>999 331</b>	<b>1 097 400</b>
<b>Раздел II. Оборотные активы</b>				
6	Запасы	189 730	198 816	213 661
7	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	429	1 257	1 517
8	Дебиторская задолженность	538 638	729 847	505 521
9	Денежные средства и денежные эквиваленты	133 298	9 953	4 682
10	Прочие оборотные активы	136	2 518	146
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ II</b>	<b>862 231</b>	<b>942 391</b>	<b>725 527</b>
-	<b>БАЛАНС</b>	<b>1 701 121</b>	<b>1 941 722</b>	<b>1 822 927</b>
<b>ПАССИВ</b>				
<b>Раздел III. Капитал и резервы</b>				
11	Уставный капитал	2 729	2 729	2 729
12	Переоценка внеоборотных активов	5 381	5 381	5 388
13	Добавочный капитал	32 052	32 052	32 052
14	Резервный капитал	250	250	250
15	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1 014 388	909 382	755 238
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ III</b>	<b>1 054 800</b>	<b>949 794</b>	<b>795 657</b>
<b>Раздел IV. Долгосрочные обязательства</b>				
16	Заемные средства	151 018	-	-
17	Отложенные налоговые обязательства	10 736	12 430	12 613
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ IV</b>	<b>161 754</b>	<b>12 430</b>	<b>12 613</b>
<b>Раздел V. Краткосрочные обязательства</b>				
18	Заемные средства	-	-	-
19	Кредиторская задолженность	464 796	961 258	995 186
20	Оценочные обязательства	19 771	18 240	19 471

-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ V</b>	<b>484 567</b>	<b>979 498</b>	<b>1 014 657</b>
-	<b>БАЛАНС</b>	<b>1 701 121</b>	<b>1 941 722</b>	<b>1 822 927</b>

Таблица 2.7

**Отчет о финансовых результатах ООО «XXX» (в тыс. руб.)**

№	Статья	2020	2019
1	Выручка	2 042 256	2 084 636
2	Себестоимость продаж	(1 611 504)	(1 641 679)
3	<b>Валовая прибыль</b>	<b>430 752</b>	<b>442 957</b>
4	Коммерческие расходы	(191 514)	(212 803)
5	Управленческие расходы	(77 947)	(80 401)
6	<b>Прибыль (убыток) от продаж</b>	<b>161 291</b>	<b>149 753</b>
7	Доходы от участия в других организациях	-	-
8	Проценты к получению	29 266	50 342
9	Проценты к уплате	(18)	-
10	Прочие доходы	63 053	53 470
11	Прочие расходы	(113 030)	(60 140)
12	<b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b>	<b>(140 562)</b>	<b>(193 425)</b>
13	<b>Налог на прибыль, в т.ч</b>	<b>(35 556)</b>	<b>(42 867)</b>
14	Текущий налог на прибыль	(37 880)	(39 774)
15	Прочее	-	-
18	<b>Чистая прибыль (убыток)</b>	<b>105 006</b>	<b>150 558</b>
19	Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода	-	7
20	<b>Совокупный финансовый результат периода</b>	<b>105 006</b>	<b>150 558</b>

Кратко остановимся на налогообложении арендованной недвижимости [22,86,87]. Согласно Письму ФНС России от 23.01.2020 года № БС-4-21/926 «О порядке налогообложения имущества налогом на имущество организации в связи с применением ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [100], *налог на имущество, являющееся причиной заключения арендного договора, при отражении данного объекта в составе основных средств и арендодателем, и арендатором, в целях исключения двойного налогообложения перечисляется исключительно стороной, являющейся юридическим собственником или владельцем данного имущества (арендодателем).* Данный факт позволяет нам в дальнейшем не предусматривать увеличение налоговой нагрузки компании.

Рассчитаем стоимость арендованных магазинов ООО «XXX». Существует несколько подходов к определению стоимости арендованного имущества [2]:

- 1) запрос письменной информации о стоимости арендованного имущества у каждого из арендодателей;
- 2) проведение оценки арендованной недвижимости, исходя из её площади и рыночной стоимости 1 квадратного метра;
- 3) оценка стоимости арендованного имущества, исходя из приведенной продисконтированной суммы арендных платежей за весь период действия арендного договора и приведенной стоимости выплат, которые ожидаются после завершения срока аренды (метод, используемый в ФСБУ 25/2018 [140]).

Первый способ является самым простым из представленных, однако, не дает 100% вероятности получения информации, так как зачастую реальная стоимость объектов собственниками не разглашается [184].

Второй способ в данном конкретном случае является самым недостоверным, поскольку при проведении исследования было выяснено следующее: при использовании в расчетах средней расчетной стоимости 1 квадратного метра общей площади жилья по муниципальным округам Пермского края [102] полученная стоимость арендованной недвижимости будет значительно занижена, поскольку стоимость 1 кв.м. коммерческой недвижимости значительно превышает стоимость 1 кв.м. жилья. В данном случае целесообразно использовать среднюю стоимость 1 кв.м. коммерческой недвижимости, находящейся в городах Пермского края. Однако в данном случае отсутствует большая аналитика, необходимая для анализа: существует статистика исключительно по средней стоимости 1 кв.м. коммерческой недвижимости, находящейся в г. Перми [128]. Поскольку магазины розничной торговли находятся далеко за пределами Перми, невозможно определить стоимость всей арендованной недвижимости компании, основываясь исключительно на стоимости Пермской недвижимости. В данной ситуации возможным является расчет различных мультипликаторов на основании имеющиеся выборки по рыночной стоимости недвижимости [81].

Расчет стоимости арендованной недвижимости в случаях, когда имеются точные данные по средней стоимости коммерческой недвижимости, является максимально достижимым и простым. Рассчитаем вторым способом среднюю стоимость арендованных активов ООО «ХХХ», при условии, что все объекты розничной торговли данного Общества находятся в г. Пермь. Для определения средней стоимости 1 м<sup>2</sup> торговых площадей воспользуемся данными портала недвижимости Перми «Restrate.ru» [187] (табл. 2.8).

Таблица 2.8

**Средняя стоимость 1 м<sup>2</sup> торговых помещений и площадей в г. Пермь в период с 04.12.2020 по 12.08.2021**

<b>Дата</b>	<b>Стоимость за 1 м<sup>2</sup> торговых помещений и площадей за (руб.)</b>	<b>Изменение (%)</b>
12.08.2021	72 466,53	-5,65
31.07.2021	76 559,17	-3,87
16.07.2021	79 523,96	+4,46
02.07.2021	75 980,18	-2,89
18.06.2021	78 174,76	-1,39
04.06.2021	79 264,72	-5,01
21.05.2021	83 233,8	+1,34
09.05.2021	82 116,2	+1,28
25.04.2021	81 068,6	-0,52
09.04.2021	81 491,17	+6,49
26.03.2021	76 198,6	+0,69
05.03.2021	75 672,4	+0,57
04.03.2021	75 243,8	+5,3
20.02.2021	71 253,5	-1,36
05.02.2021	72 222,4	-2,95
30.01.2021	74 354	+4,68
15.01.2021	70 876,1	-5,43
31.12.2020	74 722,8	+0,14
18.12.2020	74 617,1	+0,24
04.12.2020	74 437,4	-8,52

В расчетах будем использовать стоимость 1 м<sup>2</sup> торгового помещения по состоянию на 12.08.2021, равную 72 466,53 руб., а также среднюю площадь арендованной торговой площади. Для определения площади арендованного имущества обратимся к доходному подходу к оценке стоимости недвижимости, который содержит в себе совокупность методов оценки, основанных на

нахождении ожидаемых доходов от объекта оценки [24]. Доля выручки в арендованных активах компании, которая находится в результате деления годовой выручки на величину активов принятых в аренду, равна 4,54 тыс.руб./м<sup>2</sup> [38]. Исходя из этого, приблизительная средняя площадь арендованной недвижимости в ООО «XXX» равна частному выручки компании за 2020 год и доли выручки в арендованных активах, а именно 449 836 м<sup>2</sup>.

Найдем оценочную стоимость арендованного имущества:

$$449\,836\text{ м}^2 * 72\,466,53\text{ руб.} = \mathbf{32\,598\,054\text{ тыс. руб.}}$$

Таким образом, при использовании второго метода оценочная стоимость арендованного имущества ООО «XXX», находящегося в г. Перми, составляет 32 598 054 тыс. руб. Поскольку большая часть объектов недвижимости, используемых в указанной выше выборке, находится вне г. Пермь, указанный метод расчета не подходит для использования в рамках данной работы [30].

Третий способ является наиболее сложным из представленных, однако, обеспечивает аналитиков и бухгалтеров наиболее достоверной информацией о стоимости арендованных объектов для конкретной компании-арендатора. Более того, согласно ФСБУ 25/2018 [140], именно этот метод должен использоваться при определении величины права пользования активом и обязательства по аренде.

Для данного метода необходимы следующие данные: средняя площадь арендованного имущества, средняя арендная ставка по региону, ставка дисконтирования, средний срок арендного договора, ориентировочная сумма выплат, которые ожидаются после завершения срока аренды.

Как было рассчитано ранее, средняя площадь арендованного имущества равна 449 836 м<sup>2</sup>.

Найдем среднюю арендную ставку по региону. Для этого также воспользуемся данными портала недвижимости Перми «Restrate.ru» [187], который является базой для покупателей и арендаторов недвижимости в нашем регионе. За исследуемый период средняя стоимость аренды торговых помещений и площадей изменялась от 740,1 руб./м<sup>2</sup> до 13 329,8 руб./м<sup>2</sup> (табл. 2.9).

**Средняя месячная стоимость аренды 1 м<sup>2</sup> торговых помещений и площадей в Пермском крае в период с 28.08.2020 по 12.08.2021 года**

<b>Дата</b>	<b>Стоимость за 1 м<sup>2</sup> торговых помещений и площадей за (руб.)</b>	<b>Изменение (%)</b>
12.08.2021	952,81	+10,98
31.07.2021	848,2	-19,41
16.07.2021	1 012,8	+0,02
02.07.2021	1 012,57	+3,17
18.06.2021	980,51	-4
04.06.2021	1 019,77	-0,81
21.05.2021	1 028	-0,32
09.05.2021	1 031,3	-0,33
25.04.2021	1 034,67	+1,55
09.04.2021	1 018,63	-0,14
26.03.2021	1 020,05	+8,9
05.03.2021	929,3	+0
04.03.2021	929,3	-0,74
20.02.2021	936,2	+9,77
05.02.2021	844,7	+2,07
30.01.2021	827,2	-93,9
15.01.2021	1 603,9	-729,1
31.12.2020	1 3298	-0,24
18.12.2020	13 329,8	+6,6
04.12.2020	12 449,6	+1,14
20.11.2020	12 307,1	+92,62
06.11.2020	908,2	+1,04
23.10.2020	898,8	-3,08
09.10.2020	926,5	+2,9
24.09.2020	899,6	+16,24
11.09.2020	753,5	+1,78
28.08.2020	740,1	

По состоянию на 12.08.2021 года стоимость аренды одного квадратного метра торговых помещений и площадей в месяц в Пермском крае равна 952,81 руб. Именно эти данные будем использовать в дальнейших расчетах стоимости арендованного имущества ООО «XXX».

Срок арендного договора в компаниях розничной торговли обычно варьируется от 3 до 5 лет в зависимости от площади арендуемого помещения и

надежности арендодателя. В данном случае для оценки стоимости арендованного имущества будем использовать среднюю длительность договора аренды – 4 года.

Определим ставку дисконтирования [4]. Согласно п.15 ФСБУ 25/2018, арендатор вправе применить в качестве ставки дисконтирования ставку привлечения заемных средств на срок, равный сроку аренды. Обратимся к сайту Центрального Банка России [186]. Средневзвешенная процентная ставка по кредитам, предоставляемым кредитными организациями субъектам малого и среднего предпринимательства на срок свыше 3 лет равна 8,21% годовых (по состоянию на 12.08.2021) (Приложение №6). Однако, полученная ставка значительно отличается от реальной, поскольку на практике ставка кредитования существенно превышает данное значение. Поэтому для нахождения ставки дисконтирования рассчитаем WACC – средневзвешенную стоимость капитала, которая учитывает в себе как стоимость собственного капитала компании, так и стоимость её заемных средств (4) [2].

$$\begin{aligned} \text{WACC (\%)} = & \text{Доля собственного капитала в итоговом капитале (\%)} * \\ & \text{Ожидаемая доходность (\%)} + (1 - \text{Ставка налога на прибыль (\%)}) * \text{Доля} \\ & \text{заемного капитала в итоговом капитале (\%)} * \text{Ставка привлечения} \\ & \text{заемных средств (\%)} \end{aligned} \quad (4)$$

Для расчета WACC нам необходимы данные, указанные в табл. 2.10: величина собственного и заемного капитала ООО «XXX» и их доля в итоговом капитале [сост. авт.].

Таблица 2.10

**Данные, необходимые для расчета средневзвешенной стоимости капитала (WACC) ООО «XXX»**

Показатель	Формула расчета	Значение (тыс. руб.)	Доля в итоговом капитале (в %)
<b>Собственный капитал</b>	Итого по разделу III Бухгалтерского баланса	1 054 800	<b>87,48</b>
<b>Заемный капитал</b>	Долгосрочные кредиты и займы +	151 018	<b>12,52</b>

	Краткосрочные кредиты и займы		
<b>Итоговый капитал</b>	Собственный капитал + Заемный капитал	1 205 818	100

Для нахождения WACC с помощью данной формулы нам необходимо определить ставку привлечения заемных средств. Обратимся к данным информационного портала «Бизнес Банки.ру» [181], который занимается составлением различных рейтингов банков, осуществляющих выдачу наиболее выгодных кредитов малому и среднему бизнесу. В ходе изучения данной рейтинговой информации было выяснено, что в России самым популярным банком для субъектов малого и среднего предпринимательства, к которым относятся компании розничной торговли, является ПАО «Сбербанк». Ставка кредитования для данной категории юридических лиц в указанном банке колеблется от 11,8% до 20% в зависимости от тарифного плана. На основании принципа осмотрительности, суть которого заключается в готовности бухгалтера и компании к потенциальным убыткам через завышение расходов и занижение доходов, примем ставку кредитования при расчете WACC равной максимально возможному размеру ставки кредитования – 20%.

Ставка налога на прибыль в России равна 20%. Ожидаемую доходность примем равной 10%. Рассчитаем WACC:

$$\text{WACC} = 87,48\% * 10\% + (1 - 20\%) * 12,52\% * 20\% = \mathbf{10,75\%}$$

Таким образом, ставка дисконтирования в данном случае равна 10,75%. Для удобства нахождения коэффициента дисконтирования примем ставку равной **11%**.

Для определения аннуитетного коэффициента дисконтирования воспользуемся следующей формулой:  $1/R - 1/(R*(1+R)^n)$ , где R-ставка дисконтирования, а n – срок действия договора. Таким образом, коэффициент дисконтирования в данном случае равен **3,102**. Также можно воспользоваться готовой таблицей аннуитетных коэффициентов дисконтирования (Приложение №4).

Ориентировочную сумму выплат, которые ожидаются после завершения срока аренды, примем равную нулю, поскольку арендный договор обычно имеет автоматическую пролонгацию, что не требует дополнительных финансовых вложений.

Используя полученные данные, определим расчетную стоимость арендованной недвижимости ООО «XXX» за 1 год (табл. 2.11) [сост. авт.].

Таблица 2.11

**Расчет средней суммы арендных платежей ООО «XXX» за 1 год аренды**

№	Общая площадь арендованного имущества, (м <sup>2</sup> )	Средняя стоимость аренды 1 кв.м. в мес., (руб.)	Общая годовая стоимость аренды имущества (ст.2*ст.3*12 мес.), (тыс. руб.)
1	2	3	4
1	449 836	952,81	5 143 299

Определяем стоимость 4-летней аренды имущества ООО «XXX» с учетом аннуитетного коэффициента дисконтирования при прочих неизменных условиях (табл. 2.12) [сост. авт.].

В результате расчетов было получено, что сумма арендованной недвижимости ООО «XXX» по состоянию на 12.08.2021 года составляет **15 954 513 тыс. руб.** Таким образом, принимаем к учету обязательство по аренде, равное данной сумме.

Таблица 2.12

**Расчет стоимости арендованной недвижимости ООО «XXX», исходя из приведенной продисконтированной суммы арендных платежей за весь период действия арендного договора**

№	Общая годовая стоимость аренды имущества, (тыс.руб.)	Коэффициент дисконтирования	Общая стоимость арендованного имущества данного формата (тыс.руб.) (ст.2*ст.3)
1	2	3	4
1	5 143 299	3,102	<b>15 954 513</b>

Право пользования активом, согласно п.13 ФСБУ 25/2018, включает в себя сумму обязательства по аренде, затраты арендатора, связанные с поступлением данного актива, и величину подлежащего исполнению арендатором оценочного

обязательства в виде демонтажа, восстановления окружающей среды и т.д. Поскольку данная арендованная недвижимость уже используется компанией, у неё не возникнет никаких дополнительных затрат при их переводе на баланс. Оценочное обязательство, включающее демонтаж, восстановление окружающей среды и иные дополнительные расходы примем равными нулю. Поэтому в данном конкретном случае обязательство по аренде будет равно праву пользования активом.

Для отражения перевода арендованных средств на баланс компании необходимо произвести ряд проводок, связанных с постановкой данных объектов на учет: необходимо отразить право пользования активом и обязательство по аренде в сумме 15 954 513 тыс. руб.

Поскольку рассмотренная аренда торговых площадей ООО «XXX» подразумевает под собой владение на протяжении 4 лет, целесообразно учитывать данные активы, принятые в аренду, в числе внеоборотных активов компании, а именно в ряду основных средств, но отдельно от имущества, принадлежащего компании на правах собственности [10]. Как и любое основное средство, право пользования активом подлежит амортизации [97], отражать которую так же рекомендуется отдельно от основной суммы амортизации. Для отражения обязательства по аренде и связанных с ним финансовых расходов необходимо, по нашему мнению, задействовать любой свободный счет из раздела 6 «Расчеты» Плана счетов бухгалтерского учета [111], например, счет 78 (табл. 2.13) [сост. авт.]. Стоит отметить, что Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций предусмотрены случаи применения компанией свободных счетов [130]. Однако необходимо помнить, что это возможно исключительно при отражении специфичных операций и по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Активно-пассивный счет 78 «Обязательства по аренде» предназначен для обобщения информации о расчетах по операциям, связанным с отражением в чете арендатора обязательств по аренде согласно ФСБУ 25/2018. Для целей

разграничения арендных обязательств по различным договорам к данному счету могут открываться субсчета.

По дебету счета 78 может отражаться перечисление ежемесячного арендного платежа (табл. 2.17).

По кредиту счета 78 может отражаться обязательство по аренде при поступлении на учет арендованного основного средства (табл. 2.14), начисление процентов на арендованное имущество и отражение входного НДС по осуществленному арендному платежу (табл. 2.17).

Таблица 2.13

### Рекомендуемый план счетов бухгалтерского учета ООО «XXX»

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Основные средства	01	Основные средства организации; Активы, принятые в аренду
Амортизация основных средств	02	Амортизация основных средств организации; Амортизация активов, принятых в аренду
Обязательства по аренде	78	-

Таким образом, при постановке на учет активов, принятых в аренду, ООО «XXX» целесообразно произвести записи, отраженные в табл. 2.14 [сост. авт.].

Таблица 2.14

### События хозяйственной жизни при постановке на учет активов, принятых в аренду

№	Событие	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1	Списание арендованного основного средства с забалансового учета	-	<b>001</b> «Арендованные основные средства»	<b>Стоимость согласно договору</b>
2	Отражение арендованного основного средства и обязательства по аренде	<b>08</b> «Вложения во внеоборотные активы»	<b>78</b> «Обязательства по аренде»	<b>15 954 513</b>
3	Отражение стоимости доведения арендованного основного средства до	<b>08</b> «Вложения во внеоборотные активы»	<b>10</b> «Материалы», <b>60</b> «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,	<b>0</b>

	состояния, пригодного к использованию		<b>76</b> «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.д.	
4	Введение в эксплуатацию арендованного основного средства	<b>01</b> «Основные средства» субсчет <b>2</b> «Активы, принятые в аренду»	<b>08</b> «Вложения во внеоборотные активы»	<b>15 954 513</b>

Право пользования активом погашается, согласно п.17 ФСБУ 25/2018 [108], путем амортизации. За исключением случаев, когда арендованный актив схож по характеристикам с основными средствами, которые относятся к категории неамортизируемых активов [118]. Сроком амортизации актива, принятого в аренду, является период, не превышающий срок действия арендного договора в том случае, когда данным договором не предусмотрен переход права собственности актива к арендатору. Таким образом, если срок действия договора аренды недвижимости равен 4 годам, как в нашем случае, то и срок полезного использования (далее, СПИ) данного арендованного актива не должен превышать 4 года. Однако СПИ может быть меньше данного периода в том случае, когда некоторые характеристики объекта аренды и особенности его дальнейшего использования не позволяют объекту приносить экономические выгоды на протяжении всех 4 лет (ожидаемый физический износ, который зависит от режима эксплуатации, окружающей среды и иных условий). В данном случае СПИ объекта определяется на основании оценочных данных и профессионального суждения бухгалтера организации [45]. Если же договором аренды предусмотрен переход арендованного имущества к арендатору, то СПИ выбирается по принципу, используемому данной компанией при определении СПИ основных средств. Например, с использованием «Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» [97].

Способом амортизации арендованного имущества может выступать любой из существующих способов (линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет СПИ; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)) [118]. Амортизация активов, принятых в аренду, либо сразу отражается в себестоимости производимой продукции и оказываемых услуг (счет 20 «Основное производство») или в составе комплексных расходов (Счета 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

Предположим, что СПИ арендованного имущества ООО «XXX» равен сроку действия арендного договора, а способ амортизации является линейным. В целом, амортизация права пользования активом осуществляется по правилам начисления амортизации по основным средствам, схожим с характеристиками арендованного имущества (ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [118]), а именно ежемесячно с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия арендованного актива к учету. При линейном способе амортизация начисляется и списывается равномерно одинаковыми платежами на протяжении всего СПИ объекта. В данном случае ежемесячная сумма амортизации будет равна 332 386 тыс. руб. (15 954 513 тыс. руб. / 48 мес.). Таким образом, ежемесячно при начислении амортизации ООО «XXX» должна произвести следующую проводку (табл. 2.15) [сост. авт.]:

Таблица 2.15

**События хозяйственной жизни ООО «XXX» при отражении  
амортизации арендованного имущества**

№	Событие	Дебет	Кредит	Ежемесячная сумма амортизации, тыс. руб.
1	Начисление амортизации арендованного основного средства	<b>20</b> «Основное производство» <b>(23</b> «Вспомогательное производство», <b>25</b>	<b>02</b> «Амортизация основных средств», субсчет <b>2</b> «Амортизация активов,	332 386

		«Общепроизводственные расходы», <b>26</b> «Общехозяйственные расходы», <b>29</b> «Обслуживающие производства и хозяйства» - при аренде каких-либо иных площадей)	принятых в аренду»	
--	--	--	--------------------	--

Обязательство по аренде – это своего рода кредиторская задолженность арендатора перед арендодателем. Размер данного обязательства должен изменяться каждый раз при выплате арендной платы: увеличиваться на величину процентов (финансовый расход) и уменьшаться на сумму арендного платежа. Именно поэтому изначально при принятии на учет арендованной недвижимости бухгалтеру необходимо определиться, как часто будет осуществляться оплата аренды – ежемесячно или ежеквартально.

Сумма финансового расхода будет рассчитываться, исходя из ставки дисконтирования, выбранной ранее при расчете суммы обязательства по аренде. Таким образом, при перечислении арендной платы бухгалтер также осуществляет расчет процентов по имеющемуся обязательству, используя следующую формулу (5):

$$\text{Финансовый расход по аренде} = \text{Остаточная стоимость обязательства по аренде на начало периода (месяц или квартал)} * \text{Ставка дисконтирования, выбранная при постановке на учет арендованной недвижимости} \quad 5)$$

Проценты по обязательству, согласно п. 20 ФСБУ 25/2018 [140], «отражаются в составе расходов арендатора, за исключением той части, которая включается в стоимость актива». В данном случае, на наш взгляд, следует использовать счет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетом, на котором учитывается обязательство по аренде (таблица 2.11). По мере выплаты арендной платы имеющееся обязательство по аренде будет увеличиваться на сумму процентов и уменьшаться на величину

арендного платежа. Для рассмотрения данных операций на примере, определим ежемесячную сумму арендного платежа ООО «XXX», используя уже имеющиеся данные о средней площади арендованного имущества и средней стоимости аренды 1 кв.м. в месяц (табл. 2.16) [сост. авт.].

Таблица 2.16

### Расчет суммы ежемесячного арендного платежа ООО «XXX»

№	Общая площадь арендованного имущества, (м <sup>2</sup> )	Средняя стоимость аренды 1 кв.м. в мес., (м <sup>2</sup> )	Размер ежемесячного арендного платежа, тыс. руб. (ст.2*ст.3)
1	2	3	6
1	449 836	952,81	428 608

Таким образом, ООО «XXX» ежемесячно будет перечислять своим арендодателям сумму в размере 428 608 тыс. руб. + НДС в размере 20%, при этом увеличивая остаточную стоимость обязательства по аренде на **0,92%** (11% в год / 12 мес., где 11% - годовая ставка дисконтирования, используемая при определении размера обязательства по аренде) и уменьшая на величину арендного платежа. Также не стоит забывать об отражении входящего налога на добавленную стоимость [59]. Рассмотрим проводки, которые необходимо произвести в данном случае (табл. 2.17) [сост. авт.].

Таблица 2.17

### События хозяйственной жизни ООО «XXX» при перечислении ежемесячного арендного платежа и отражении начисляемых процентов по арендованному имуществу

№	Событие	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
<b>1-й месяц</b>				
1	Начисление процентов на арендованное имущество	<b>91</b> «Прочие доходы и расходы» субсчет <b>2</b> «Прочие расходы»	<b>78</b> «Обязательства по аренде»	15 954 513 * 0,92% = <b>146 782</b>
2	Перечисление ежемесячного арендного платежа (за минусом НДС)	<b>78</b> «Обязательства по аренде»	<b>51</b> «Расчетные счета»	<b>428 608</b>

3	Перечисление арендного платежа в части НДС (операции 2 и 3 осуществляются одним платежом)	<b>78</b> «Обязательства по аренде»	<b>51</b> «Расчетные счета»	$428\,608 * 20\% = 85\,722$
4	Отражение входного НДС по осуществленному арендному платежу	<b>19</b> «НДС по приобретенным ценностям»	<b>78</b> «Обязательства по аренде»	<b>85 722</b>
5	Принятие входного НДС к вычету	<b>68</b> «Расчеты по налогам и сборам»	<b>19</b> «НДС по приобретенным	<b>85 722</b>
<b>2-й месяц</b>				
1	Начисление процентов на арендованное имущество	<b>91</b> «Прочие доходы и расходы» субсчет <b>2</b> «Прочие расходы»	<b>78</b> «Обязательства по аренде»	$(15\,954\,513 + 146\,782 - 428\,608) * 0,92\% =$ <b>144 189</b>
2	Перечисление ежемесячного арендного платежа (за минусом НДС)	<b>78</b> «Обязательства по аренде»	<b>51</b> «Расчетные счета»	<b>428 608</b>
3	Перечисление арендного платежа в части НДС (операции 2 и 3 осуществляются одним платежом)	<b>78</b> «Обязательства по аренде»	<b>51</b> «Расчетные счета»	<b>85 722</b>
3	Отражение входного НДС по осуществленному арендному платежу	<b>19</b> «НДС по приобретенным ценностям»	<b>78</b> «Обязательства по аренде»	<b>85 722</b>
4	Принятие входного НДС к вычету	<b>68</b> «Расчеты по налогам и сборам»	<b>19</b> «НДС по приобретенным	<b>85 722</b>

Если на протяжении всего срока действия арендного договора условия не изменяются, то бухгалтер ООО «XXX» должен повторять данные проводки ежемесячно [135]. Изменяться в данном случае будет только сумма начисленных

процентов. Таким образом, сальдо по счету 78 «Обязательства по аренде», изначально сформированное с учетом постановки на баланс актива, принятого в аренду, в течение ожидаемого срока действия договора аренды будет увеличиваться на сумму процентов, начисляемых на остаток такого обязательства, и уменьшаться на сумму произведенных выплат по договору.

Полученную в ходе расчетов информацию необходимо раскрыть в формах отчетности ООО «XXX», а именно в Бухгалтерском балансе (табл. 2.2) (изменения в существующую форму отчетности вносятся на основании Федерального закона №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [91] и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [115]). Поскольку арендованное имущество компании относится к группе основных средств, а аренда является долгосрочной, следует отражать его в I разделе баланса «Внеоборотные активы». Однако сделать это следует отдельно от основных средств, принадлежащих ООО «XXX» на основании юридических прав собственности. В данном случае целесообразно дополнить стандартную форму бухгалтерского баланса строкой «Активы, принятые в аренду». Поскольку статьи в балансе расположены по степени увеличения ликвидности [124], данную строку следует разместить, по нашему мнению, между «Отложенными налоговыми активами» и «Прочими внеоборотными активами». При первоначальной постановке активов, принятых в аренду, их следует отразить по их первоначальной стоимости. В следующих периодах данную сумму нужно будет уменьшать на величину амортизации, начисленной в отчетном году (подобно отражению величины основных средств, принадлежащих компании).

Также следует отразить в отчетности величину обязательства по аренде. Поскольку аренда является долгосрочной, то данное обязательство следует отразить отдельной строкой в разделе IV «Долгосрочные обязательства» после строки «Отложенные налоговые обязательства». Таким образом, в результате ретроспективной постановки на учет активов, принятых в аренду, Бухгалтерский баланс ООО «XXX» будет выглядеть следующим образом (табл. 2.18) [сост. авт.]:

**Бухгалтерский баланс ООО «XXX» после отражения активов, принятых  
в аренду (тыс.руб.)**

№	Статья баланса	2020	2019	2018
<b>АКТИВ</b>				
<b>Раздел I. Внеоборотные активы</b>				
1	Нематериальные активы	3 715	3 644	3 696
2	Основные средства	280 367	314 286	277 297
3	Финансовые вложения	530 459	660 009	729 009
4	Отложенные налоговые активы	5 259	4 628	4 457
5	<i>Активы, принятые в аренду</i>	<b>15 954 513</b>	-	-
6	Прочие внеоборотные активы	19 090	16 764	82 941
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ I</b>	<b>16 793 403</b>	<b>999 331</b>	<b>1 097 400</b>
<b>Раздел II. Оборотные активы</b>				
7	Запасы	189 730	198 816	213 661
8	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	429	1 257	1 517
9	Дебиторская задолженность	538 638	729 847	505 521
10	Денежные средства и денежные эквиваленты	133 298	9 953	4 682
11	Прочие оборотные активы	136	2 518	146
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ II</b>	<b>862 231</b>	<b>942 391</b>	<b>725 527</b>
-	<b>БАЛАНС</b>	<b>17 655 634</b>	<b>1 941 722</b>	<b>1 822 927</b>
<b>ПАССИВ</b>				
<b>Раздел III. Капитал и резервы</b>				
12	Уставный капитал	2 729	2 729	2 729
13	Переоценка внеоборотных активов	5 381	5 381	5 388
14	Добавочный капитал	32 052	32 052	32 052
15	Резервный капитал	250	250	250
16	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1 014 388	909 382	755 238
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ III</b>	<b>1 054 800</b>	<b>949 794</b>	<b>795 657</b>
<b>Раздел IV. Долгосрочные обязательства</b>				
17	Заемные средства	151 018	-	-
18	Отложенные налоговые обязательства	10 736	12 430	12 613
19	<i>Обязательства по аренде</i>	<b>15 954 513</b>	-	-
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ IV</b>	<b>16 116 267</b>	<b>12 430</b>	<b>12 613</b>
<b>Раздел V. Краткосрочные обязательства</b>				
20	Заемные средства	-	-	-
21	Кредиторская задолженность	464 796	961 258	995 186
22	Оценочные обязательства	19 771	18 240	19 471
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ V</b>	<b>484 567</b>	<b>979 498</b>	<b>1 014 657</b>
-	<b>БАЛАНС</b>	<b>17 655 634</b>	<b>1 941 722</b>	<b>1 822 927</b>

В результате отражения в Бухгалтерском балансе активов, принятых в аренду, и обязательств по аренде, значительно увеличились значения разделов I и IV, а также валюта баланса в целом. Для определения более точных результатов необходимо провести анализ финансового положения ООО «XXX» до отражения арендованной недвижимости и после.

Стоит учитывать, что в случае с компанией «XXX» право пользования активом, исходя из среднего срока действия договора (4 года), было классифицировано нами, как внеоборотный актив, и отнесено в I раздел Бухгалтерского баланса. Обязательство по аренде было отражено в составе долгосрочных обязательств (раздел IV Бухгалтерского баланса). В случаях, когда срок аренды не превышает 12 месяцев, рыночная стоимость арендованного актива менее 300 000 руб., а арендатор принимает решение применять п.11 ФСБУ 25/2018, нами рекомендуется отражать активы, принятые в аренду, в составе Оборотных активов (II раздел Бухгалтерского баланса) [37]. Арендные платежи в данном случае будут признаваться расходом компании равномерно в течение срока действия арендного договора. В данном случае поступление арендованного имущества целесообразно отразить в учете подобно отражению поступления материалов, а именно следующими проводками (табл. 2.19) [сост. авт.]:

Таблица 2.19

**События хозяйственной жизни при отражении арендованного  
имущества, признанного оборотным активом**

№	Событие	Дебет	Кредит
1	Поступление арендованного имущества, признанного оборотным активом	<b>10</b> «Материалы» субсчет <b>12</b> «Арендованное имущество»	<b>76</b> «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет <b>5</b> «Расчеты с арендодателями»
2	Отражение входного НДС	<b>19</b> «НДС по приобретенным ценностям»	<b>76</b> «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет <b>5</b> «Расчеты с арендодателями»
3	Перечисление арендного платежа	<b>76</b> «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет <b>5</b>	<b>51</b> «Расчетные счета»

		«Расчеты с арендодателями»	
--	--	----------------------------	--

Использование данного метода отражения арендных операций, на наш взгляд, так же повлечет за собой изменение формы «Бухгалтерского баланса». В подобном случае нами рекомендуется доработать существующую форму Бухгалтерского баланса и представить в отчете аналитику по статье «Запасы» II раздела баланса и статье «Кредиторская задолженность» V раздела в целях отражения таких объектов, как активы, принятые в краткосрочную аренду, и задолженность по краткосрочной аренде [62,77]. В данном случае пользователи отчетности будут своевременно осведомлены о наличии в компании арендованного имущества.

Активы, принятые в краткосрочную аренду, и обязательство по краткосрочной аренде должны быть отражены в отчетности, исходя из общей суммы арендных платежей за весь период краткосрочной аренды (стоимость определяется согласно договору и графику арендных платежей). В случае, когда компанией применяется упрощенный метод учета арендованного имущества, но аренда не является краткосрочной, сумму арендных платежей при отражении в учете и отчетности необходимо продисконтировать, исходя из рекомендаций, рассмотренных ранее. Таким образом, при использовании компанией п.11 ФСБУ 25/2018 [140] должна быть доработана стандартная форма Бухгалтерского баланса. Предлагаемая нами форма отражена в приложении №5 [сост. авт.].

### **Выводы.**

*Применение ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» значительно меняет бухгалтерский баланс компаний за счет появления новой строки актива – актива, принятого в аренду, и новой строки пассива – обязательства по аренде. Так переведенная на баланс арендованная недвижимость значительно увеличит валюту баланса, изменит практически все финансовые показатели компании и сделает отчетность более прозрачной и достоверной.*

Для целей изучения влияния нового стандарта по учету аренды на результаты финансового анализа, была смоделирована усредненная бухгалтерская (финансовая) отчетность компании розничной торговли ООО «XXX», поскольку на отчетность именно этих компаний ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [140] оказывает наибольшее влияние.

Результаты анализа ООО «XXX» могут значительно отличаться от последствий анализа компаний, использующих второй вариант учета и использующих форму баланса, указанную в таблице 2.15. При оценке влияния нового стандарта нами рекомендуется учитывать особенности работы, сроки арендных договоров, выбранный вариант учета арендованного имущества каждой конкретной организации в отдельности, а не формировать выводы, исходя из результатов анализа одной из компаний. Другими словами, каждой организации, поставившей перед собой вопрос о возможности досрочного применения ФСБУ 25/2018 [140], необходимо оценить, в какой степени будет подвержена изменениям именно она. При несоблюдении данного примечания возможно получение недостоверных результатов проведенного анализа финансового состояния, которые в дальнейшем могут привести к принятию негативно влияющих на компанию управленческих решений.

## **Выводы по главе 2:**

1. Основой для разработки ФСБУ 25/2018 [140] стал Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», введенный в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 11 июля 2016 №111н [77].

Проанализировав текст ФСБУ 25/2018 и IFRS 16, а также сравнив их, можно сделать следующий вывод: российский стандарт соответствует МСФО и Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике в существенных аспектах. Текст федерального стандарта является значительно сокращенным и частично измененным содержанием международного стандарта. Так, при создании ФСБУ, разработчики выделили наиболее важные для российской

системы бухгалтерского учета аспекты международного стандарта, изменили их в соответствии с требованиями законодательства РФ в сфере бухгалтерского учета и составления отчетности и изложили их языком, наиболее понятным отечественному бухгалтеру. Полученная информация делает возможным использование опыта составления отчетности в соответствии с зарубежным стандартом по учету аренды при разработке методики применения ФСБУ 25/2018 [140] российскими организациями.

2. Главной особенностью отечественного «революционного» стандарта является то, что впервые в истории российского учета один и тот же объект одновременно будет считаться имуществом двух разных компаний, то есть будет учитываться на балансе как компании-арендодателя, так и компании-арендатора.

Меняется само понятие «актив», которое звучит, как «совокупность имущества, принадлежащего организации». Сейчас главным критерием принятия актива к учету становится не его «юридическая принадлежность» компании, а наличие возможности получать экономические выгоды от владения данным активом в будущем. Становится целесообразным введение принципиально нового понятия – «актив, принятый в аренду», который значительно отличается от традиционного актива тем, что включает в себя будущие выгоды компании, а не её прошлые затраты.

Появление актива, принятого в аренду, влечет за собой кардинальные изменения в структуре финансового анализа предприятия. Новое имущество, возникшее в активах организации независимо от наличия на него юридических прав (их подтверждает исключительно договор аренды или лизинга), значительно изменит валюту баланса, увеличив её. Помимо этого, изменятся практически все показатели, влияющие на результаты анализа финансового состояния компании, и применяемые ранее формы отчетности. Количественные изменения статей баланса, рассмотренные на примере организаций розничной торговли, будут представлены в разделе 2.3 данной работы.

3. Применение ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [140] значительно меняет бухгалтерский баланс компаний за счет появления новой строки актива – актива, принятого в аренду, и новой строки пассива – обязательства по аренде. Так переведенная на баланс арендованная недвижимость значительно увеличит валюту баланса, изменит практически все финансовые показатели компании и сделает отчетность более прозрачной и достоверной.

Для целей изучения влияния нового стандарта по учету аренды на результаты финансового анализа, была смоделирована усредненная бухгалтерская (финансовая) отчетность компании розничной торговли ООО «ХХХ», поскольку на отчетность именно этих компаний ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» оказывает наибольшее влияние.

Результаты анализа ООО «ХХХ» могут значительно отличаться от последствий анализа компаний, использующих второй вариант учета и использующих форму баланса, указанную в таблице 2.15. При оценке влияния нового стандарта нами рекомендуется учитывать особенности работы, сроки арендных договоров, выбранный вариант учета арендованного имущества каждой конкретной организации в отдельности, а не формировать выводы, исходя из результатов анализа одной из компаний. Другими словами, каждой организации, поставившей перед собой вопрос о возможности досрочного применения ФСБУ 25/2018 [140], необходимо оценить, в какой степени будет подвержена изменениям именно она. При несоблюдении данного примечания возможно получение недостоверных результатов проведенного анализа финансового состояния, которые в дальнейшем могут привести к принятию негативно влияющих на компанию управленческих решений.

### ГЛАВА 3. АНАЛИЗ ВЛИЯНИЯ НОВОГО ФСБУ 25/2018 «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ» НА ФИНАНСОВОЕ ПОЛОЖЕНИЕ КОМПАНИЙ

#### 3.1. Новый подход к анализу финансового состояния компании с учетом ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

Преобразования, вызванные применением нового стандарта, значительно отразятся на отчетности компании и её финансовых показателях. При переводе актива, принятого в аренду, который именуется в стандарте как «право пользования активом», с забалансовых счетов в активы баланса существенно вырастет величина валюты Бухгалтерского баланса. Дополнительно компания должна учесть в пассиве Бухгалтерского баланса обязательство по аренде. Данные преобразования значительно повлияют на результаты анализа финансового состояния компании. Рассмотрим, как изменятся показатели финансовой устойчивости после внедрения ФСБУ 25/2018 (табл. 3.1) [40].

Таблица 3.1

#### Влияние внедрения ФСБУ 25/2018 на показатели финансовой устойчивости

Показатель	Расчет	Причины изменения показателя	Оценочные последствия изменения
1. Собственные оборотные средства	$СОС = (СК + \text{Долгосрочные обязательства}) - \text{Внеоборотные активы}$	Показатель изменится за счет увеличения величины амортизации, вызванного появлением нового внеоборотного актива, что повлечет за собой увеличение себестоимости и снижение прибыли при условии, что другие факторы останутся неизменными. Следовательно, на показатель окажет влияние и изменение	Показатель снизится за счет снижения собственного капитала. Изменение внеоборотных активов и долгосрочных обязательств не повлияет на него, поскольку они изменятся в одинаковой степени. У компании увеличится недостаток собственных средств, т.е. они покроют меньшую часть

		величины собственного капитала.	мобильных активов
2.Наличие собственных и долгосрочных источников финансирования запасов	$СДИ = СОС + \text{Долгосрочные кредиты и займы}$	Показатель изменится за счет возможных изменений в собственном капитале за счет нераспределенной прибыли, на которую повлияет увеличение амортизации в себестоимости	Показатель снизится за счет снижения СОС. У компании возникнут проблемы с формированием запасов за счет собственных и долгосрочных источников
3.Общая величина источников формирования запасов	$ОВИ = СДИ + \text{Краткосрочные кредиты и займы}$	Показатель изменится за счет вышеперечисленных факторов влияния на показатель СДИ	Снизится общая величина источников формирования запасов за счет уменьшения СДИ
4.Коэффициент автономии	$К = \frac{СК}{\text{Валюта баланса}}$	Коэффициент изменится за счет корректировок как в собственном капитале под влиянием изменений в нераспределенной прибыли, так и за счет увеличения валюты баланса	Снижение коэффициента под воздействием увеличения валюты баланса и возможного уменьшения собственного капитала. Компания все меньше полагается на собственные источники финансирования
5.Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	$К = \frac{СОС}{\text{Оборотные средства}}$	Коэффициент изменится за счет изменений СОС по причинам, указанным в пункте 1	Снижение показателя за счет уменьшения СОС. Растет риск потери финансовой устойчивости, возрастает риск возникновения просроченной задолженности
6. Коэффициент покрытия запасов	$К = \frac{СОС + \text{краткосрочные обязательства}}{\text{Средняя величина запасов}}$	Коэффициент изменится за счет изменений СОС по причинам, указанным в пункте 1, а также за счет увеличения краткосрочных обязательств, если обязательство по аренде будет отражено по данной строке	Снижение показателя за счет уменьшения СОС и возможного увеличения краткосрочных обязательств (если компания будет учитывать обязательство по аренде в данном разделе баланса). Чем ниже

			коэффициент, тем большая часть запасов приобретена за счет краткосрочной кредиторской задолженности
7. Коэффициент маневренности и собственного капитала	$K = СОС / СК$	Коэффициент изменится за счет изменений СОС и собственного капитала, по причинам, указанным в пункте 1	Снизится за счет уменьшения СОС и возможного уменьшения собственного капитала. Снижается финансовая устойчивость. Увеличивается доля оборотных активов, сформированных за счет заемных средств
8. Коэффициент финансирования	$K = СК / (ДО + КО)$	Коэффициент изменится за счет изменения собственного капитала по причинам, указанным в пункте 1 и за счет возможного увеличения долгосрочных обязательств, в зависимости от того, будет ли отражено обязательство по аренде	Снизится за счет возможного снижения собственного капитала и возможного увеличения долгосрочных обязательств. Увеличивается доля имущества, сформированная за счет заемных средств. Появляется риск неплатежеспособности
9. Коэффициент финансовой устойчивости	$K = (СК + ДО) / \text{Валюта баланса}$	Коэффициент изменится за счет изменения собственного капитала по причинам, указанным в пункте 1 и за счет увеличения долгосрочных обязательств, если обязательство по аренде отражено по данной строке. Кроме того, на данный коэффициент повлияет изменение значения валюты баланса	Коэффициент снизится за счет возможного уменьшения собственного капитала, возможного увеличения долгосрочных обязательств и роста валюты баланса. Появление риска неплатежеспособности, компания в большей степени зависит от внешних источников финансирования

Таким образом, появившиеся в компании право пользования активом и обязательство по аренде существенно занижат показатели финансовой

устойчивости, что может негативным образом сказаться на привлекательности организации и вызвать недоверие со стороны контрагентов, инвесторов и кредитных организаций. Однако показатели соотношения собственного и заемного капитала вырастут, что благоприятно повлияет на деятельность компании [33].

Далее, стоит оценить, как повлияют изменения в отчетности, вызванные отражением активов, принятых в аренду, на показатели ликвидности (табл. 3.2) [51].

Таблица 3.2

### Влияние внедрения ФСБУ 25/2018 на показатели ликвидности

Показатели	Расчет	Влияние и причины изменения показателя
A1 – наиболее ликвидные активы	$A1 = \text{Денежные средства} + \text{Краткосрочные финансовые вложения}$	Не повлияет
A2 – быстро реализуемые активы	$A2 = \text{Дебиторская задолженность} + \text{Прочие активы}$	Не повлияет
A3 – медленно реализуемые активы	$A3 = \text{Запасы} + \text{НДС по приобретенным ценностям} + \text{Долгосрочные финансовые вложения}$	Показатель увеличится, если арендованное имущество, согласно п.11 ФСБУ 25/2018, будет учитываться в составе Оборотных активов
A4 – трудно реализуемые активы	$A4 = \text{Внеоборотные активы} - \text{Долгосрочные финансовые вложения}$	Показатель увеличится за счет увеличения ВнА при отражении в учете права пользования активом
П1 – наиболее срочные обязательства	$П1 = \text{Кредиторская задолженность}$	Не повлияет
П2 – краткосрочные пассивы	$П2 = \text{Краткосрочные заемные средства} + \text{Прочие краткосрочные обязательства}$	Не повлияет
П3 – долгосрочные пассивы	$П3 = \text{Долгосрочные обязательства}$	Показатель увеличится, если в соответствии с договором обязательство по аренде будет отражаться по данной строке
П4 – постоянные пассивы	$П4 = \text{Капитал и резервы} + \text{Доходы будущих периодов} + \text{Оценочные обязательства}$	Показатель может снизиться, за счет изменений в разделе «Капитал и резервы», так как может уменьшиться

		показатель нераспределенной прибыли, в результате амортизации права пользования активом
Коэф. текущей ликвидности	$K = \text{Оборотные активы} / \text{Текущие обязательства}$	Показатель снизится, если арендованное имущество, согласно п.11 ФСБУ 25/2018, будет учитываться в составе Оборотных активов
Коэф. быстрой ликвидности	$K = (\text{Краткосрочная дебиторская задолженность} + \text{Краткосрочные финансовые вложения} + \text{Денежные средства}) / \text{Текущие обязательства}$	Не повлияет
Коэф. абсолютной ликвидности	$K + (\text{Денежные средства} + \text{Краткосрочные финн вложения}) / \text{Текущие обязательства}$	Не повлияет

Также изменится и коэффициент платежеспособности организации. (Платежеспособность = Собственный капитал / (Наиболее срочные пассивы + Краткосрочные пассивы + Долгосрочные обязательства)). Коэффициент уменьшится как за счет снижения собственного капитала, так и за счет увеличения долгосрочных пассивов [60].

Коэффициенты деловой активности организации также будут изменяться, однако, уже под влиянием изменений не только в бухгалтерском балансе, но и в отчете о финансовых результатах (табл. 3.3) [40].

Таблица 3.3

**Влияние внедрения ФСБУ 25/2018 на коэффициенты деловой активности**

Коэффициент	Расчет	Причины изменений	Вероятные последствия
Коэффициент оборачиваемости запасов	$K_{оз} = \text{С/ст реализованной продукции} / \text{Среднегодовая стоимость}$	Коэффициент снизится в результате увеличения себестоимости продукции за счет начисления амортизации при	Производство становится менее эффективным, возрастает потребность

	Запасов	неизменности других факторов	компаний в оборотном капитале
Коэффициент оборачиваемости активов	Коа = Выручка от продаж / Средняя стоимость активов	Коэффициент снизится за счет резкого увеличения стоимости активов	Капитал оборачивается медленнее, т.е. каждый рубль актива организации приносит меньше прибыли
Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности	Кокз = С/ст проданных товаров / Ср. величина кредиторской задолженности	Коэффициент увеличится за счет возможного увеличения себестоимости из-за роста амортизации	Увеличится оборачиваемость кредиторской задолженности, т.е. компания быстрее погашает свою задолженность

Важной частью анализа является расчет чистых активов организации [148], значение которых не будет подвержено изменениям (ЧА = Общая сумма всех активов предприятия по балансовой стоимости – Общая стоимость используемого заемного капитала организации).

В данном случае, как активы предприятия, так и его обязательства вырастут в одинаковой степени. Именно поэтому чистые активы, которые равны собственному капиталу компании, согласно данной формуле, останутся неизменными [66].

Одним из важнейших составляющих финансового состояния предприятия является прогнозирование вероятности банкротства. В данном случае многие компании используют двухфакторную модель Альтмана. Формула модели Альтмана имеет следующий вид (6):

$$Z = -0,3877 - 1,0736 * \text{Коэффициент текущей ликвидности} + 0,579 * \text{(Заемный капитал / Пассивы (т.е. Валюта баланса))} \quad (6)$$

Новое обязательство по аренде увеличит заемный капитал и валюту баланса, что повлияет на трактовку значения, полученного по данной модели.

Таким образом, появление в отчетности арендатора права пользования активом и обязательства по аренде либо, в случае применения п.11 ФСБУ 25/2018 [140], новых оборотных активов, существенно скажется на большинстве коэффициентов, используемых при анализе финансового состояния организации.

Отдельно стоит рассмотреть изменение показателя EBITDA - чистой прибыли до уплаты процентов по привлеченным кредитам, налогов, амортизации основных средств и нематериальных активов [150]. Данный показатель рассчитывается в целях оценки возможностей компании обслуживать имеющиеся у неё кредиты.

EBITDA находится по следующей формуле (7) [177]:

$$\begin{aligned} \text{EBITDA} = & \text{Доходы (Выручка)} - \text{Расходы (Себестоимость)} + \text{Налоги} + \\ & \text{Проценты по обязательствам} + \text{Амортизационные отчисления} = \\ & \text{С. 2110 (ОФР)} - \text{с. 2120 (ОФР)} + \text{с. 2410 (ОФР)} + \text{с. 2421 (ОФР)} +/\text{- с.} \quad (7) \\ & \quad \quad \quad \text{2450 (ОФР)} + \\ & \text{с. 2330 (ОФР)} + \text{Сумма амортизации (Пояснения к финансовой} \\ & \quad \quad \quad \text{отчетности)} \end{aligned}$$

При использовании п.10 ФСБУ 25/2018 [140] и отражении в учете права пользования активом значительно изменится данный показатель, поскольку, согласно п.17 нового стандарта, активы, принятые в аренду, погашаются посредством амортизации, которая учитывается на отдельном субсчете. В данном случае EBITDA будет увеличен на сумму амортизации права пользования активом. Также возможен рост себестоимости реализованной продукции (оказанных услуг) в результате отражения новой амортизации, что, в свою очередь, снизит значение EBITDA. Таким образом, перенос арендованной недвижимости на учет компании значительным образом скажется на состоянии EBITDA [65].

Одним из гарантов продолжения деятельности предприятия является своевременная оценка стоимости бизнеса – выявление экспертом-аналитиком с помощью конкретных методик реальной стоимости компании на определенную дату [56]. Часто оценка стоимости бизнеса является единственным путём к принятию финансовым менеджментом верных и стратегически важных

управленческих решений. Существует ряд случаев, когда данный процесс является обязательным, а именно:

- при определении реальной стоимости доли, принадлежащей одному из участников Общества (например, при его выходе из числа собственников [101]);
- при осуществлении операций, в которых участвует имущество Российской Федерации;
- при продаже компании или её реструктуризации (поглощении, слиянии и т.д.);
- при осуществлении страхования компании;
- при погашении имеющихся обязательств за счет имущества организации (например, при конфискации);
- при необходимости получения кредита;
- при ликвидации или банкротстве компании и т.д.

Оценка стоимости бизнеса проводится, исходя из существующей методики, сочетающей в себе три подхода к оценке: **доходный, затратный и сравнительный** [177]. Таким образом, определение стоимости бизнеса рассчитывается по следующему алгоритму:

1) Проведение оценки с использованием доходного подхода. В данном случае расчеты заключаются в нахождении NPV – чистой приведенной стоимости по следующей формуле (8):

$$NPV = \sum \frac{NCF_i}{(1+r)^i} + \frac{TV}{(1+r)^n} \quad (8)$$

где NCF – чистый денежный поток; TV – терминальная стоимость; r – ставка привлечения заемных средств; n – количество исследуемых периодов.

Далее рассчитываются все необходимые для этого данные:

- а. **NCF** – Сальдо денежных потоков за отчетный период (Отчет о движении денежных средств);
- б. Терминальная стоимость (**TV**), находится по следующей формуле (9):

$$TV = \frac{FCF_1 * (1 + g)}{WACC - g} \quad (9)$$

где, FCF – свободный денежный поток; WACC – средневзвешенная стоимость капитала; g – постоянный устойчивый темп роста (обычно принимается равным 0,07)

в. Рассчитываем WACC (табл. 3.4):

Таблица 3.4

#### Расчет средневзвешенной стоимости капитала

Показатель	Формула расчета	Доля в итоговом капитале (в %)
Собственный капитал	Итого по разделу III Бухгалтерского баланса	Собственный капитал / Итоговый капитал
Заемный капитал	Долгосрочные кредиты и займы + Краткосрочные кредиты и займы	Заемный капитал / Итоговый капитал
Итоговый капитал	Собственный капитал + Заемный капитал	100%
<b>WACC (%) = Доля собственного капитала в итоговом капитале (%) * Доходность, которую желает получить инвестор (%) + (1 – Ставка налога на прибыль(%)) * Доля заемного капитала в итоговом капитале (%) * Ставка привлечения заемных средств</b>		

г. Рассчитываем FCF – свободный денежный поток, по следующей формуле (10):

$$FCF = EBITDA - \text{Налог на прибыль уплаченный} - \Delta \text{ в Оборотном капитале;} \quad (10)$$

$$\text{где } \Delta \text{ в Оборотном капитале} = (\text{Оборотные активы}_1 - \text{Краткосрочные обязательства}_1) - (\text{Оборотные активы}_0 - \text{Краткосрочные обязательства}_0)$$

После нахождения всех указанных данных рассчитывается NPV, который выступает в роли оценочной стоимости бизнеса, согласно доходному подходу [131].

2) Проведение оценки с использованием затратного подхода. В данном случае стоимость бизнеса равна сумме чистых активов предприятия (итого по разделу III Бухгалтерского баланса).

3) Проведение оценки с использованием **сравнительного подхода**, который основывается на рыночной стоимости основной компании-конкурента исследуемой компании. Например, в случаях, когда основным конкурентом является акционерное общество, стоимость рассчитывается через произведение рыночной цены выпущенных акций и их количества. Данная сумма принимается равной стоимости бизнеса исследуемой компании, согласно сравнительному подходу.

4) Рассчитывается **итоговая стоимость бизнеса**, исходя из сочетания трёх указанных методов, согласно следующей формуле (11):

$$\text{Итоговая оценочная стоимость бизнеса} = \text{Стоимость, согласно 1 подходу} * k_1 + \text{Стоимость, согласно 2 подходу} * k_2 + \text{Стоимость, согласно 3 подходу} * k_3 \quad (11)$$

где  $k_1$ ,  $k_2$  и  $k_3$  – коэффициенты, выбираемые экспертом-аналитиком на основании профессионального суждения в зависимости от степени реальности полученных данных (обычно принимается  $k_1 = 0,8$  (80%), как самый надежный метод, а  $k_2$  и  $k_3 = 0,1$  (по 10%), как менее надежные).

Остановимся на влиянии ФСБУ 25/2018 [140] на результаты расчета оценочной стоимости бизнеса, согласно данной методике. При нахождении свободного денежного потока (FCF) используется показатель EBITDA, который, как было сказано выше, значительно изменится в результате отражения в учете права пользования активом. Изменение величины налога на прибыль и оборотных активов (в случае применения арендатором п.11 стандарта по учету аренды) также напрямую воздействует на результаты расчета FCF [166]. В дальнейшем изменению будет подвержен и III раздел Бухгалтерского баланса, на который повлияет возможное уменьшение нераспределенной прибыли (при увеличении себестоимости и снижении налога на прибыль).

Таким образом, в результате применения ФСБУ «Бухгалтерский учет аренды» [140], значительно изменятся результаты, полученные аналитиками при проведении оценки стоимости бизнеса, согласно данному подходу, что, в свою очередь, может повлиять на принимаемые руководством компании

управленческие решения, имидж организации во внешней среде и её дальнейшую жизнедеятельность в целом.

Существует мнение, что увеличение размера обязательств, вызванное применением ФСБУ 25/2018, может негативно сказаться на решениях кредиторов, принимаемых в отношении компании, то есть они будут оценивать их как менее кредитоспособных [48]. В данном случае они могут быть более осторожными в принятии решений о предоставлении новых ссуд либо могут устанавливать более высокую процентную ставку по существующим или будущим долгам. Это опасение обосновано, поскольку кредиторы, которые уделяют основное внимание финансовой отчетности, как правило, не принимают во внимание внебалансовую задолженность предприятия при оценке кредитного риска [173].

*Преобразования, вызванные применением нового стандарта, значительно отразятся на отчетности компании и её финансовых показателях. Значительно изменятся результаты, полученные аналитиками при проведении оценки стоимости бизнеса, что может повлиять на принимаемые руководством компании управленческие решения, имидж организации во внешней среде и её дальнейшую жизнедеятельность в целом.*

### **Выводы.**

*Несмотря на то, что перевод арендованных средств из забалансового учета никак не отразится на самой работе предприятия: компания будет прежними темпами готовить продукцию, используя всё те же арендованные активы, что применялись до внедрения ФСБУ 25/2018 [140], следует обратить внимание на особенности применения данного стандарта конкретной компанией. Нужно проанализировать, не исказит ли реальную оценку финансового состояния использование данных объектов в расчетах. В данной ситуации необходимо пересмотреть некоторые формулы и их трактовку, чтобы сделать оценку финансового состояния более достоверной.*

*Проведем анализ финансового состояния ООО «XXX» до и после внедрения нового стандарта по учету аренды для более детального понимания его влияния на анализ деятельности организаций розничной торговли.*

### **3.2. Анализ влияния ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» на финансовое состояние компании на примере организаций розничной торговли**

В современных условиях рынка, характеризующегося наличием конкуренции, интенсивного развития и нестабильности, одними из самых главных источников информации при принятии управленческих решений являются данные, полученные в ходе анализ финансового состояния предприятия. Основной задачей проведения анализа финансового состояния является определение факторов, которые привели к изменению тех или иных показателей и коэффициентов, на основе чего аналитики компании могут спрогнозировать дальнейшее развитие своей организации [175].

Основываясь на данных финансовой отчетности за определенный период, аналитик способен дать характеристику финансовому состоянию компании, которое является важнейшим показателем экономической деятельности. Самой распространенной методикой оценки финансового состояния компании является анализ системы финансовых коэффициентов. В неё входит анализ следующих групп показателей и коэффициентов:

- финансовой устойчивости;
- ликвидности;
- платежеспособности;
- деловой активности;
- вероятности банкротства.

Для определения влияния нового ФСБУ 25/2018 [140] на финансовое состояние компании проведем анализ до отражения арендованной недвижимости в отчетности и после на примере ООО «XXX».

### **I. Анализ финансовой устойчивости с помощью определения трёхфакторной модели.**

**Финансовая устойчивость** – стабильная платежеспособность организация, достигающаяся за счет достаточности доли собственного капитала в составе источников финансирования [107]. Другими словами, финансовая устойчивость – это уровень покрытия затрат и запасов с помощью источников их формирования.

Финансовая устойчивость определяется с помощью расчетов следующих показателей (табл. 3.5) [67]:

Таблица 3.5

#### **Формулы, используемые в расчете финансовой устойчивости**

<b>№</b>	<b>Наименование показателя</b>	<b>Формула</b>	<b>Формула исходя из строк отчетности</b>
1	Наличие собственных оборотных средств на конец расчетного периода (СОС)	СОС = Собственный капитал – Внеоборотные активы	СОС = с.1300 (ББ) – с.1100 (ББ)
2	Наличие собственных и долгосрочных источников финансирования запасов (СДИ)	СДИ = Собственный капитал – Внеоборотные активы + Долгосрочные кредиты и займы	СДИ = с.1300 (ББ) – с.1100 (ББ) + с.1400 (ББ)
3	Общая величина источников формирования запасов (ОИЗ)	ОИЗ = СДИ + Краткосрочные кредиты и займы	ОИЗ = с.1300 (ББ) – с.1100 (ББ) + с.1400 (ББ) + с.1500 (ББ)
4	Излишек (недостаток) собственных оборотных средств (ΔСОС)	ΔСОС = СОС – Запасы	ΔСОС = СОС – с.1200(ББ)
5	Излишек (недостаток) собственных и долгосрочных источников финансирования запасов (ΔСДИ)	ΔСДИ = СДИ – Запасы	ΔСДИ = СДИ – с.1200 (ББ)

6	Излишек (недостаток) общей величины основных источников покрытия запасов ( $\Delta$ ОИЗ)	$\Delta$ ОИЗ = ОИЗ – Запасы	$\Delta$ ОИЗ = ОИЗ – с.1200 (ББ)
---	--	-----------------------------	----------------------------------

В итоге, получаем трехфакторную модель (М):  $M = (\Delta$ СОС;  $\Delta$ СДИ;  $\Delta$ ОИЗ). С помощью этой модели можно охарактеризовать тип финансовой устойчивости предприятия. Существует 4 типа финансовой устойчивости (табл. 3.6) [79].

Таблица 3.6

### Типы финансовой устойчивости компании

Тип финансовой устойчивости		Трехмерная модель	
Абсолютная финансовая устойчивость		$M = (1,1,1),$ $\Delta$ СОС>0; $\Delta$ СДИ>0; $\Delta$ ОИЗ>0.	т.е.
Нормальная финансовая устойчивость	финансовая	$M = (0,1,1),$ $\Delta$ СОС<0; $\Delta$ СДИ>0; $\Delta$ ОИЗ>0.	т.е.
Неустойчивое состояние	финансовое	$M = (0,0,1),$ $\Delta$ СОС<0; $\Delta$ СДИ<0; $\Delta$ ОИЗ>0.	т.е.
Критическое состояние	финансовое	$M = (0,0,0),$ $\Delta$ СОС<0; $\Delta$ СДИ<0; $\Delta$ ОИЗ<0.	т.е.

Подставив данные из таблицы 2.2 и 2.13 в указанные формулы, получим следующие результаты (табл. 3.7) [сост. авт.]:

Таблица 3.7

### Сравнение финансовой устойчивости ООО «XXX» до и после отражения арендованной недвижимости в финансовой отчетности

Коэффициент	После (тыс.руб.)	До (тыс.руб.)	Изменение
Наличие собственных оборотных средств на конец расчетного периода (СОС)	-15 738 603	-215 910	-15 954 513
Наличие собственных и долгосрочных источников финансирования запасов (СДИ)	377 664	377 664	0
Общая величина источников формирования запасов (ОИЗ)	862 231	862 231	0

Излишек (недостаток) собственных оборотных средств ( $\Delta$ СОС)	-15 928 333	-26 180	-15 954 513
Излишек (недостаток) собственных и долгосрочных источников финансирования запасов ( $\Delta$ СДИ)	187 934	187 934	0
Излишек (недостаток) общей величины основных источников покрытия запасов ( $\Delta$ ОИЗ)	572 501	672 501	0
<b>Трехфакторная модель</b>	$M = (-15\ 928\ 333; 187\ 934; 672\ 501);$ <b><math>M = (0; 1; 1)</math></b>	$M = (26\ 180; 187\ 934; 672\ 501);$ <b><math>M = (1; 1; 1)</math></b>	-

В результате анализа было выяснено, что *уровень финансового положения ООО «XXX» после перенесения арендованных основных средств на баланс немного снизился*: до отражения арендованных активов на балансе у компании наблюдалась абсолютная финансовая устойчивость, а после отражения – нормальная финансовая устойчивость [68]. Причиной стало значительное уменьшение используемого в данном методе показателя «Наличие собственных оборотных средств на конец расчетного периода», что является негативной тенденцией. Запасы в данном случае финансируются за счет долгосрочных заемных средств. Платежеспособность ООО «XXX», в целом, как до, так и после изменений находится на приемлемом уровне. Компания рационально использует заемные средства, а текущая деятельность имеет высокий уровень доходности. Также стоит учитывать, что на практике компании с абсолютной финансовой устойчивостью встречаются крайне редко.

## **II. Относительные показатели финансовой устойчивости.**

Рассчитаем основные показатели финансовой устойчивости [80], интерпретируем и сравним полученные в ходе анализа данные (табл. 3.8).

**Сравнение относительных показателей финансовой устойчивости ООО «XXX» до и после отражения арендованной недвижимости в финансовой отчетности [сост. авт.]**

№	Наименование показателя и формула расчета	После	До	Изменение	Нормальное значение для данной отрасли	Пояснение
1	Коэффициент автономии (K1)=Собственный капитал / Валюта баланса = с. 1300 / с. 1700)	0,06	0,62	-0,56	>0,5	Данный коэффициент указывает на то, какую долю своих активов компания может профинансировать за счет собственных средств. В данном случае коэффициент не дотягивает до нормы из-за большой величины внеоборотных активов, увеличившихся в результате перевода на баланс арендованных активов: компания не в силах финансировать активы за счет собственных средств. Можно сделать вывод о том, что предприятие полностью зависит от внешних кредиторов, является нестабильным и неустойчивым. При сравнении показателей до и после перевода арендованной недвижимости на баланс ООО "XXX" можно заметить, что коэффициент значительно снизился, что является негативной тенденцией. Таким образом, отражение арендованных основных средств на балансе компании отрицательно влияет на данный коэффициент

2	<p>Коэф. обеспеченности собственными оборотными средствами  <math>(K2) = \frac{\text{Собственные оборотные средства}}{\text{Оборотные активы}} = \frac{(с.1300 - с.1100)}{с.1200}</math></p>	-18,25	0,25	-18,50	>0,1	<p>Коэффициент характеризует размер собственных оборотных средств в сумме оборотных активов компании. В данном случае рассчитанное значение не соответствует нормативу, поскольку величина собственного капитала является низкой по сравнению с внеоборотными активами. Можно сделать вывод о том, что ООО "XXX" плохо обеспечено собственными средствами. У компании существуют проблемы с финансовой устойчивостью и независимостью от заемных средств и внешних источников. Внесение на баланс арендованных активов негативно влияет на коэффициент, так как после изменений он снизился</p>
3	<p>Коэффициент покрытия запасов (K3) = <math>\frac{\text{Собств.оборотн.средств а} + \text{Краткосрочные обязательства}}{\text{Средняя величина запасов}}</math>  <math>= \frac{((с.1300 - с.1100) + с.1500)}{((с.1210 (н)+с.1210 (к))/2)} / \frac{((с.1210 (н)+с.1210 (к))/2)}</math></p>	-78,52	3,61	-82,12	>1	<p>Коэффициент характеризует достаточность источников финансирования для покрытия запасов. Резкое снижение коэффициента, вызванное отражением на балансе арендованного имущества, указывает на снижение финансовой устойчивости. До внесения изменений на каждый рубль запасов приходилось 3,61 руб. доступных финансовых ресурсов. После внесения изменений доступных финансовых ресурсов не осталось. Это является негативной тенденцией</p>
4	<p>Коэф. маневренности собственного капитала (K4) = <math>\frac{\text{Собственные оборотные средства}}{\text{Собственный капитал}} = \frac{(с.1300 - с.1100)}{с.1300}</math></p>	-14,92	0,20	-15,13	>0,1	<p>Рассчитанный коэффициент указывает на то, какая доля собственного капитала может использоваться в целях финансирования оборотных активов, а какая - внеоборотных. До внесения изменений значение коэффициента в целом находилось на высоком уровне, после отражения арендованных основных средств коэффициент снизился и стал отрицательным. Это</p>

Продолжение табл. 3.8

						указывает на негативное влияние ФСБУ 25/2018 на маневренность собственного капитала - в компании стало недостаточно собственных финансовых ресурсов для финансирования внеоборотных активов
5	Коэффициент концентрации заемного капитала (уровень лeverеджа) (K5) = Сумма заемного капитала / Общая величина финансовых ресурсов предприятия = (с.1400 + с.1500) / с.1700	0,94	0,38	0,56	0,4 – 0,6	Данный коэффициент указывает на то, какой объем активов компании финансируется за счет обязательств. После отражения арендованных активов рассчитанное значение стало находиться на очень высоком уровне. Учет арендованной недвижимости делает коэффициент больше, что является негативной тенденцией, поскольку в результате компания в большей степени стала зависеть от заемных источников. Высокий уровень коэффициента концентрации заемного капитала делает большим уровень финансовых рисков. Принимая во внимание то, что коэффициент приближается к 100%, можно сделать вывод о том, что компания станет полностью зависимой от заемных источников
6	Коэффициент финансирования (K6) = Собственный капитал / (Долгосроч. обяз-ва + Краткосроч. обяз-ва) = с.1300 / (с.1400 + с.1500)	0,06	1,63	-1,57	0,60 – 1,5	Рассчитанный коэффициент указывает на то, сколько рублей собственного капитала приходится на каждый рубль обязательств компании. Поскольку коэффициент значительно уменьшился, у компании вырос уровень финансовых рисков из-за зависимости от заемных источников. Внесение изменений в баланс негативно повлияли на значение коэффициента, поскольку уменьшили его
7	Коэффициент финансовой устойчивости (K7)= (Собственный капитал	0,97	0,72	0,26	0,7 – 0,9	Коэффициент характеризует долю актива, которую организация способна финансировать за счет постоянного капитала и капитала, который привлечен на долгосрочной основе. Отражение в учете арендованного имущества

Окончание табл. 3.8

	<p>+ Долгосрчные обязательства) / Сумма пассивов = (с.1300 + с.1400) / с.1700</p>					<p>улучшило данный показатель за счет увеличения долгосрчных обязательств. Так до внесения изменений 72% активов компании финансировалось за счет постоянного капитала и долгосрчных обязательств, а после внесения изменений - 97%, что превышает норму по отрасли. В данном случае снизился риск банкротства компании, улучшилась финансовая устойчивость</p>
--	---	--	--	--	--	---

Анализируя полученную в результате расчетов информацию, можно сделать вывод о том, что ООО «XXX» является финансово неустойчивой компанией [88], поскольку отрицательное значение собственного капитала привело к тому, что все рассчитанные коэффициенты либо являются отрицательными, либо не дотягивают до нормального значения.

*Изменения, вызванные отражением в балансе активов, принятых в аренду, и обязательств по аренде в большинстве случаев негативно сказались на общем состоянии финансовой устойчивости.* Практически все показатели ухудшили свои значения, снизив финансовую устойчивость ООО «XXX», которая находилась на высоком уровне до внесения изменений в баланс. Можно сделать вывод о том, что применение ФСБУ 25/2018 [140] отрицательно влияет на финансовую устойчивость ООО «XXX».

### **III. Анализ ликвидности.**

**Ликвидность** – это способность и скорость активов предприятия трансформироваться в денежные средства. В ходе проведения анализа ликвидности баланса можно сделать выводы по поводу кредитоспособности компании. Другими словами, ликвидность - это возможность организации оплатить свои краткосрочные обязательства с помощью реализации имеющихся у неё текущих активов [105].

При определении ликвидности баланса предприятия принято выделять 4 вида ликвидности активов:

- **A1** – наиболее ликвидные активы = Денежные средства + Краткосрочные финансовые вложения = с.1250 (ББ) + с.1240(ББ);

- **A2** – быстро реализуемые активы = Дебиторская задолженность + Прочие активы = с.1230(ББ) + с.1260 (ББ);

- **A3** – медленно реализуемые активы = Запасы + НДС по приобретенным ценностям + Долгосрочные финансовые вложения = с.1210(ББ) + с.1220(ББ)+1170(ББ);

• **A4** – трудно реализуемые активы = Внеоборотные активы - Долгосрочные финансовые вложения = с.1100(ББ) – с.1170(ББ).

Источники финансирования (пассивы) также делятся на 4 основных группы:

• **П1** – наиболее срочные обязательства = Кредиторская задолженность = с.1520 (ББ);

• **П2** – краткосрочные пассивы = Краткосрочные заемные средства + Прочие краткосрочные обязательства = с.1510 (ББ) + с.1550 (ББ) ;

• **П3** – долгосрочные пассивы = Долгосрочные обязательства = с.1400(ББ);

• **П4** – постоянные пассивы = Капитал и резервы + Доходы будущих периодов + Оценочные обязательства = с.1300 (ББ) + с.1530 (ББ) + с.1540 (ББ).

Аналитик может считать изучаемый баланс ликвидным в том случае, если соблюдаются следующие условия:  $A1 > П1$ ;  $A2 > П2$ ;  $A3 > П3$ ;  $A4 < П4$  [82].

Проведем анализ ликвидности баланса ООО «XXX» (табл. 3.9) [сост. авт.].

Таблица 3.9

**Анализ ликвидности баланса ООО «XXX» до и после отражения арендованной недвижимости в финансовой отчетности**

№	Наименование группы активов / пассивов	После (тыс. руб.)	До (тыс.руб.)	Изменение
<b>АКТИВЫ</b>				
1	A1 - наиболее ликвидные активы	133 298	133 298	0
2	A2 - быстро реализуемые активы	538 774	538 774	0
3	A3 - медленно реализуемые активы	720 618	720 618	0
4	A4 - трудно реализуемые активы	16 262 944	308 431	15 954 513
<b>ПАССИВЫ</b>				
5	П1 - наиболее срочные обязательства	464 796	464 796	0
6	П2 - краткосрочные пассивы	0	0	0
7	П3 - долгосрочные пассивы	16 116 267	161 754	15 954 513
8	П4 - постоянные пассивы	1 074 571	1 074 571	0
	<b>ИТОГОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ</b>	<b>A1 &lt; П1; A2 &gt; П2; A3 &lt; П3; A4 &gt; П4</b>	<b>A1 &lt; П1; A2 &gt; П2; A3 &lt; П3; A4 &gt; П4</b>	-

**A1<П1** – это указывает на недостаточную платежеспособность организации на момент составления отчетности. У ООО «XXX» есть недостаток наиболее ликвидных активов для покрытия наиболее срочных обязательств.

**A2>П2** – быстро реализуемые активы превышают краткосрочные пассивы. Из этого следует, что организация может быть платежеспособной в недалеком будущем с учетом своевременных расчетов с кредиторами и получения средств от продажи продукции.

**A3<П3** – это указывает на то, что компания не может быть платежеспособной на период, равный средней продолжительности одного оборота оборотных средств после даты составления баланса.

**A4>П4** – выполнение данного условия указывает на несоблюдение минимального условия финансовой устойчивости компании. В ООО «XXX» отсутствуют собственные оборотные средства. Увеличение величины внеоборотных активов за счет перевода арендованных активов на баланс только усилило данный эффект, то есть повлияло негативно.

*В целом можно сделать вывод о том, что баланс ООО «XXX» является неликвидным.* Проведенный анализ показал, что отражение арендованной недвижимости в финансовой отчетности практически не повлияет на итоговую ликвидность баланса, лишь усилив уже имеющиеся результаты.

Также для сравнения величины текущих (краткосрочных) обязательств с наличием наиболее ликвидных активов используют коэффициенты текущей, быстрой и абсолютной ликвидности [109] (табл. 3.10) [сост. авт.].

Таблица 3.10

**Анализ коэффициентов текущей, быстрой и абсолютной ликвидности  
ООО «XXX»**

№	Наименование коэффициента и формула расчета	После	До	Изменение	Пояснение
1	Коэффициент текущей ликвидности = (Оборотные активы	3,00	3,00	0,00	Поскольку было принято решение отражать обязательство по аренде в разделе IV "Долгосрочные

	компаний)/(Текущие обязательства)= (с.1200 (ББ)+ с.1170 (ББ))/(с.1500 (ББ)- с.1530 (ББ)- с.1540 (ББ))				обязательства", появление в балансе новых активов и обязательств никак не повлияло на величину коэффициента текущей ликвидности. Таким образом, на один рубль текущих обязательств приходится 3 рубля текущих активов
2	Коэффициент быстрой (мгновенной) ликвидности = (Краткосрочная дебиторская задолженность+ Краткосрочные финансовые вложения+Денежные средства)/(Текущие обязательства ) = (с.1240 (ББ)+ с.1250 (ББ)+ с.1260 (ББ))/(с.1500 (ББ)- с.1530 (ББ)- с.1540 (ББ) )	0,29	0,29	0,00	Отражение в балансе активов, принятых в аренду, и обязательств по аренде никак не сказалось на коэффициенте быстрой ликвидности. Данный коэффициент указывает на то, сможет ли предприятие погасить свои текущие обязательства в случае, когда положение станет наиболее критичным. Значение находится на достаточно высоком уровне
3	Коэффициент абсолютной ликвидности = (Денежные средства+ Краткосрочные финансовые вложения)/(Текущие обязательства) = (с.1240 (ББ)+ с.1250 (ББ))/(с.1500 (ББ)- с.1530 (ББ)- с.1540(ББ))	0,22	0,22	0,00	Влияние арендованной недвижимости на коэффициент абсолютной ликвидности так же отсутствует. Коэффициент показывает, сколько краткосрочных обязательств может быть погашено с помощью денежных средств и эквивалентов. Значение коэффициента менее 0,2 указывает на несостоятельность предприятия в погашении краткосрочных обязательств за счет денежных средств. Можно сделать вывод, что ООО «XXX» в состоянии погасить краткосрочные обязательства за счет денежных средств

Данный анализ показал, что *использование компанией ФСБУ 25/2018 [140] никак не повлияет на результаты расчетов коэффициентов ликвидности.* Однако стоит учитывать, что в случаях, когда аренда является краткосрочной, возможным является отражение обязательства по аренде в разделе IV «Краткосрочные обязательства», а активов, принятых в аренду в разделе II «Оборотные активы». В данном случае увеличится как числитель некоторых коэффициентов (например, коэффициент текущей ликвидности), так и знаменатель всех указанных в таблице 3.9 формул. В таком случае результаты данного анализа могут быть абсолютно противоположными.

#### **IV. Анализ платежеспособности.**

**Платежеспособность организации** – это способность компании погашать свою кредиторскую задолженность в полном объеме и в установленный срок [139].

Для определения уровня платежеспособности аналитиками используется коэффициент платежеспособности – финансовый коэффициент, который характеризует размер средств, которые были вложены собственниками компании в её имущество, другими словами, характеризует степень независимости организации от кредиторов.

Рассчитаем коэффициент платежеспособности ООО «XXX» до и после отражения арендованных активов в отчетности (табл. 3.11) [сост. авт.]:

Таблица 3.11

#### **Анализ коэффициента платежеспособности ООО «XXX» до и после отражения арендованной недвижимости в финансовой отчетности**

<b>Формула расчета</b>	<b>После</b>	<b>До</b>	<b>Изменение</b>
$\text{КП} = \frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Наиболее срочные пассивы} + \text{Краткосрочные пассивы} + \text{Долгосрочные обязательства}} = \frac{\text{с.1300 (ББ)}}{\text{с.1520(ББ)} + \text{с.1510 (ББ)} + \text{с.1550(ББ)} + \text{с.1400(ББ)}}$	0,06	1,68	-1,62

Чем ниже значение данного коэффициента, тем больше компания зависит от внешних источников, а значит, её положение становится более неустойчивым

[153]. Оптимальное значение коэффициента платежеспособности в данной отрасли находится в интервале от 0,5 до 0,7. Таким образом, до отражения арендованных активов компания была полностью независимой от внешних источников. Этот же факт был установлен при расчете показателей финансовой устойчивости. Однако увеличение величины долгосрочных обязательств (раздел 4 Бухгалтерского баланса) за счет отражения обязательства по аренде привело к резкому снижению коэффициента платежеспособности. *Можно сделать вывод о том, что применение ФСБУ 25/2018 [140] неблагоприятно влияет на финансовое состояние компании.*

#### **V. Анализ деловой активности.**

Деловая активность предприятия помогает оценить эффективность основной деятельности организации и характеризуется скоростью оборачиваемости финансовых ресурсов компании [106]. При проведении анализа деловой активности могут использоваться множество показателей. Анализ влияния арендованных активов и обязательств по аренде на деловую активность ООО «XXX» отражено в табл. 3.12 [сост. авт.]. В Отчете о финансовых результатах данного предприятия отсутствует значение себестоимости, поэтому для анализа будем использовать те коэффициенты, в расчете которых себестоимость не участвует.

Таблица 3.12

#### **Анализ деловой активности ООО «XXX» до и после отражения арендованной недвижимости в финансовой отчетности**

<b>№</b>	<b>Наименование коэффициента и формула расчета</b>	<b>После</b>	<b>До</b>	<b>Изменение</b>	<b>Пояснение</b>
1	Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности (Кодз) = (Выручка от реализации)/(Ср. величина деб. задолженности) = (с.2110	3,22	3,22	0,00	Указывает на количество превращений дебиторской задолженности в денежные средства за определенный период времени. Отражение

	$(\text{ОФР})/((\text{с.1230}(\text{н.ББ})+\text{с.1230}(\text{к.ББ}))/2)$				на балансе арендованной недвижимости никак не отразилось на значении коэффициента
2	<p>Коэффициент оборачиваемости активов (Коа) = (Выручка продаж)/(Средняя стоимость активов) = <math>(\text{с.2110}(\text{ОФР})/((\text{с.1600}(\text{н.ББ})+\text{с.1600}(\text{к.ББ}))/2)</math></p>	0,21	1,12	-0,91	<p>Коэффициент определяет, какое количество денежных единиц реализованной продукции принесла каждая из единиц активов. Повышение уровня рассматриваемого коэффициента указывает на рост платежеспособности, поэтому, можно сделать вывод, что отражение арендованных основных средств в балансе негативно сказалось на данном коэффициенте</p>
3	<p>Коэффициент оборачиваемости денежных средств (Кодс) = <math>\text{Выручка}/(\text{Денежные средства}) = (\text{с.2110}(\text{ОФР})/(\text{с.1250}(\text{ББ})))</math></p>	15,32	15,32	0,00	<p>Показатель отражает количество циклов обращения денежных средств. Чем выше уровень данного коэффициента, тем более эффективно используются наиболее ликвидные активы организации. Применение ФСБУ 25/2018 никак не отразилось на значении коэффициента</p>

4	Коэффициент оборачиваемости оборотных средств (Коос) = Выручка / Средняя величина оборотных активов = с. 2110 (ОФР) / ((с.1200 (н.ББ) + с.1200 (к.ББ))/2)	4,27	4,27	0,00	Коэффициент показывает количество оборотов, совершаемых оборотными средствами за определенный период. Применение ФСБУ 25/2018 в данной конкретной ситуации никак не повлияло на данный показатель, организация использует средний имеющийся остаток оборотных средств стабильно 4 раза в год
---	---	------	------	------	--

*Расчет данных коэффициентов показал, что отражение активов, принятых в аренду, и связанных с ними обязательств практически не влияет на изменение деловой активности предприятия. Исключением является коэффициент оборачиваемости активов, который в результате внесения изменений снизился. Причиной является распределение выручки на большее количество активов, увеличившихся после применения нового ФСБУ. В результате снижения данного коэффициента аналитики могут сделать вывод о недостаточном уровне платежеспособности ООО «XXX», что также было получено в результате проведенных ранее исследований.*

#### **VI. Прогнозирование вероятности банкротства.**

Одним из важнейших составляющих финансового состояния предприятия является прогнозирование вероятности банкротства. В данном случае многие компании используют **двухфакторную модель Альтмана**. Формула модели Альтмана имеет следующий вид (12) [108]:

$$Z = -0,3877 - 1,0736 * \text{Коэффициент текущей ликвидности} + 0,579 * \text{(Заемный капитал / Пассивы)} \quad (12)$$

Рассчитаем значение коэффициента до и после отражения на балансе ООО «XXX» арендованных активов (табл. 3.13) [сост. авт.].

Исходя из того, что в обоих случаях  $Z < 0$ , можно сделать вывод, что положение в компании не является критичным, и банкротство ООО «XXX» не грозит. Однако данный коэффициент увеличился после появления в балансе компании арендованной недвижимости и обязательств по аренде, что является негативной тенденцией.

Таблица 3.13

**Анализ вероятности банкротства ООО «XXX» до и после отражения арендованной недвижимости в финансовой отчетности**

Значение коэффициента после отражения арендованных активов	Значение коэффициента до отражения арендованных активов	Изменение
-3,076060008	-3,549522702	0,473462694

Таким образом, применение ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [140] отрицательно влияет на результаты расчетов вероятности банкротства по модели Альтмана.

Результаты проведенного анализа отражены в табл. 3.14 [сост. авт.].

Таблица 3.14

**Итоговые результаты анализа финансового состояния ООО «XXX»**

№	Вид анализа	Тип влияния ФСБУ 25/2018
1	Анализ финансовой устойчивости с помощью определения трёхфакторной модели	Нейтральное
-	Анализ относительных показателей финансовой устойчивости	-
2	Коэффициент автономии	Негативное
3	Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	Негативное
4	Коэффициент покрытия запасов	Негативное
5	Коэффициент маневренности собственного капитала	Негативное
6	Коэффициент концентрации заемного капитала	Негативное
7	Коэффициент финансирования	Негативное

8	Коэффициент финансовой устойчивости	Положительное
-	<b>Анализ ликвидности</b>	-
9	Ликвидность баланса	Нейтральное
10	Коэффициент текущей ликвидности	Нейтральное
11	Коэффициент быстрой (мгновенной) ликвидности	Нейтральное
12	Коэффициент абсолютной ликвидности	Нейтральное
13	<b>Анализ платежеспособности</b>	Негативное
-	<b>Анализ деловой активности</b>	-
14	Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности	Нейтральное
15	Коэффициент оборачиваемости активов	Негативное
16	Коэффициент оборачиваемости денежных средств	Нейтральное
17	Коэффициент оборачиваемости оборотных средств	Нейтральное
18	<b>Прогнозирование вероятности банкротства</b>	Негативное

Проведя анализ финансового состояния ООО «XXX» до и после отражения на балансе арендованных активов и обязательств, нами было выяснено, что ФСБУ 25/2018 [140] в наибольшей степени либо негативно влияет на финансовое состояние компании, либо не влияет совсем, поскольку не изменяет в указанном конкретном случае данные отчетности, используемые в расчете указанных показателей. Так положительному влиянию подвержен исключительно коэффициент финансовой устойчивости компании.

Расчет EBITDA и оценочной стоимости бизнеса в данном случае не является показателем влияния стандарта, поскольку их результаты изменятся позднее, когда компания начнет активно применять ФСБУ 25/2018 [140]. На первом этапе первоначального отражения активов, принятых в аренду, и связанных с ними обязательств, на балансе ООО «XXX» указанные показатели никак не изменятся, что делает их расчет в рамках данной работы нецелесообразным.

Результаты анализа показали, что применение данной компанией ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [140] негативно сказывается на результатах анализа её финансового состояния. Однако, несмотря на ухудшение финансовых показателей, нами всё же положительно оценивается применение нового стандарта, поскольку:

- во-первых, стандарт является обязательным при составлении отчетности за 2022 год. В связи с этим всем российским компаниям в любом случае необходимо проработать варианты его применения уже сейчас, чтоб избежать совершения ошибок в будущем;

- во-вторых, приближенный к МСФО новый стандарт помогает достичь наибольшей достоверности и прозрачности получаемой по итогам периода отчетности, поскольку раскрывает все факты её хозяйственной деятельности. Это делает компанию более привлекательной в глазах отечественных и зарубежных кредиторов и инвесторов, что может положительно сказаться на её дальнейшем развитии.

Полученные результаты относятся исключительно к ООО «XXX» и не могут являться универсальными в силу особенностей применения стандарта, которые выбираются каждой из организаций индивидуально (способ учета арендного имущества, нюансы работы самого предприятия).

Также стоит отметить, что данное исследование проводилось на основе смоделированной отчетности компании, характеризующейся устойчивым финансовым состоянием, стабильным получением прибыли по итогам деятельности и отсутствием большого объема кредиторской и дебиторской задолженности. В рамках данной работы также проводилась реконструкция бухгалтерского баланса убыточной и финансово неустойчивой компании. Были получены следующие результаты [38]: ФСБУ 25/2018 в наибольшей степени либо положительно влияет на финансовое состояние такой компании, либо не влияет совсем, поскольку не изменяет в данном конкретном случае данные отчетности, используемые в расчете указанных показателей. Так положительному влиянию были подвержены результаты анализа относительных показателей финансовой

устойчивости, анализа платежеспособности и прогнозирования банкротства. Нами было рекомендовано досрочное применение изучаемой убыточной компанией нового стандарта по учету аренды, поскольку он значительно улучшил показатели её деятельности: новые показатели отчетности (актив, принятый в аренду, и обязательства по аренде) «оттенили» непокрытые убытки и огромную кредиторскую задолженность компании и довели до оптимального уровня многие рассчитываемые при анализе финансового состояния показатели.

В данном случае, по нашему мнению, ответственность за результаты проведенного анализа «ложатся на плечи» аналитика, который при использовании данных об арендованных активах должен учитывать не только объем арендованных активов, но и финансовое состояние и особенности отдельной компании и отрасли, в которой она работает. Таким образом, при проведении анализа ему необходимо на основании профессионального суждения изменять некоторые формулы, используемые в анализе, и правильно интерпретировать полученные данные [7]. Подобный индивидуальный подход сможет сделать результаты анализа более точными и достоверными.

*Проведенное нами исследование показало, что степень влияния нового ФСБУ 25/2018 [140] на финансовое состояние компании зависит от множества факторов: экономической и политической ситуации, отрасли, к которой относится компания, её финансового положения, уровня квалификации сотрудников, выбирающих методы учета и др. В целом, для снижения размера обязательств по аренде (если компания заинтересована в этом) экономическая служба должна:*

*1) тщательно анализировать все договоры для целей выделения компонентов аренды и компонентов, не связанных с ней. В случае, когда компоненты разделены неправильно, велика вероятность того, что арендная плата будет завышена;*

*2) активно применять исключения для аренды активов с низкой стоимостью, нематериальных активов и краткосрочной аренды, указанные в*

стандарте. В результате данных действий будет уменьшена величина обязательства по аренде;

3) пытаться обосновать сокращение срока аренды в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 16 [77] и бизнес-моделью компании. Чем короче срок аренды, тем ниже арендные платежи, и тем ниже обязательства по аренде.

Что касается ставки дисконтирования, то чем выше ставка дисконтирования, тем ниже текущая стоимость актива и обязательства по аренде. Это означает более низкие амортизационные отчисления (поскольку сумма амортизируемого актива ниже), более высокие процентные расходы (поскольку процентная ставка выше) и, следовательно, более убывающую структуру расходов (поскольку амортизационные отчисления, как правило, линейны и процентные расходы уменьшаются с течением времени).

### **Выводы.**

Для определения влияния нового ФСБУ 25/2018 [140] на финансовое состояние компании проведен анализ до отражения арендованной недвижимости в отчетности и после на примере ООО «ХХХ». Было выяснено, что ФСБУ 25/2018 в наибольшей степени либо негативно влияет на финансовое состояние компании, либо не влияет совсем, поскольку не изменяет в указанном конкретном случае данные отчетности, используемые в расчете указанных показателей. Так положительному влиянию подвержен исключительно коэффициент финансовой устойчивости компании. Однако, несмотря на ухудшение финансовых показателей, нами всё же рекомендовано досрочное применение нового стандарта.

Проведенное исследование также показало, что степень влияния нового ФСБУ 25/2018 на финансовое состояние компании зависит от множества факторов: экономической и политической ситуации, отрасли, к которой относится компания, её финансового положения, уровня квалификации сотрудников, выбирающих методы учета и др.

*Несмотря на все «плюсы» и «минусы» нового стандарта, он всё же, на наш взгляд, сделает российские компании более привлекательными. Причиной является увеличение валюты баланса и приближение используемой в ходе применения ФСБУ 25/2018 [140] отчетности к нормам, принятым мировыми компаниями, использующими МСФО. В результате представители российского бизнеса получают возможность выхода на международный рынок и привлечения дополнительных инвестиций из-за рубежа, а также за счет увеличения платеже- и кредитоспособности смогут получить заемные средства в иностранных кредитных организациях, которые работают на более выгодных условиях по сравнению с российскими банками. Так, приближенный к МСФО федеральный стандарт по учету аренды является своеобразным стимулом развития экономики в России.*

### **Выводы по главе 3:**

1. *Преобразования, вызванные применением нового стандарта, значительно отразятся на отчетности компании и её финансовых показателях. Значительно изменятся результаты, полученные аналитиками при проведении оценки стоимости бизнеса, что может повлиять на принимаемые руководством компании управленческие решения, имидж организации во внешней среде и её дальнейшую жизнедеятельность в целом.*

*Несмотря на то, что перевод арендованных средств из забалансового учета никак не отразится на самой работе предприятия: компания будет прежними темпами готовить продукцию, используя всё те же арендованные активы, что применялись до внедрения ФСБУ 25/2018 [140], следует обратить внимание на особенности применения данного стандарта конкретной компанией. Нужно проанализировать, не исказит ли реальную оценку финансового состояния использование данных объектов в расчетах. В данной ситуации необходимо пересмотреть некоторые формулы и их трактовку, чтобы сделать оценку финансового состояния более достоверной.*

2. Для определения влияния нового ФСБУ 25/2018 на финансовое состояние компании проведен анализ до отражения арендованной недвижимости в отчетности и после на примере ООО «XXX». Было выяснено, что ФСБУ 25/2018 в наибольшей степени либо негативно влияет на финансовое состояние компании, либо не влияет совсем, поскольку не изменяет в указанном конкретном случае данные отчетности, используемые в расчете указанных показателей. Так положительному влиянию подвержен исключительно коэффициент финансовой устойчивости компании. Однако, несмотря на ухудшение финансовых показателей, нами всё же рекомендовано досрочное применение нового стандарта.

Проведенное исследование также показало, что степень влияния нового ФСБУ 25/2018 [140] на финансовое состояние компании зависит от множества факторов: экономической и политической ситуации, отрасли, к которой относится компания, её финансового положения, уровня квалификации сотрудников, выбирающих методы учета и др.

Несмотря на все «плюсы» и «минусы» нового стандарта, он всё же, на наш взгляд, сделает российские компании более привлекательными. Причиной является увеличение валюты баланса и приближение используемой в ходе применения ФСБУ 25/2018 отчетности к нормам, принятым мировыми компаниями, использующими МСФО. В результате представители российского бизнеса получают возможность выхода на международный рынок и привлечения дополнительных инвестиций из-за рубежа, а также за счет увеличения платеже- и кредитоспособности смогут получить заемные средства в иностранных кредитных организациях, которые работают на более выгодных условиях по сравнению с российскими банками. Так, приближенный к МСФО федеральный стандарт по учету аренды является своеобразным стимулом развития экономики в России.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. На сегодняшний день существует острая необходимость в оценке концептуальных основ нового стандарта, включая влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности и разработке методических положений по применению данного стандарта, поскольку новые требования, которые с 2022 в РФ станут обязательными для применения, значительно отличаются от существовавших до выхода стандарта правил. Таким образом, становится целесообразным подробное изучение международного аналога российского стандарта – IFRS 16 «Аренда»: определение основных причин его появления, выявление основных особенностей, требований и проблем. Анализ данного стандарта и зарубежного опыта его применения поможет разработать методику применения ФСБУ и решить основные вопросы, возникающие у экономического субъекта.

Отражение аренды в финансовой отчетности зачастую становилось предметом дискуссий в профессиональных кругах. Основными причинами разработки новых положений, ставших основой для IFRS 16 [77], стали недостаточная прозрачность (транспарентность) и сопоставимость получаемой учетно-отчетной информации, злоупотребление со стороны компаний преимуществами операционной аренды, несовершенство формулировок первого из стандартов отнести и политический аспект, который присутствует во всех социальных явлениях, включая разработку новых наднациональных стандартов. Таким образом, указанные выше дискуссионные аспекты IAS 17 [72] и возникающие вокруг него споры подготовили общественность к переменам и сделали необходимым и ожидаемым принятие нового IFRS 16 «Аренда».

Несмотря на то, что IFRS 16 «Аренда» [77] подробно раскрывает особенности отражения в отчетности компаний операций, связанных с арендованными активами, он всё же содержит большое количество неурегулированных положений. В таких случаях большой акцент делается на профессиональное суждение, которое, согласно Международным стандартам

финансовой отчетности, часто играет решающую роль в принятии решений. Однако подобный индивидуальный подход к спорным вопросам не всегда может обеспечивать необходимую достоверность составляемой отчетности, что является важным при оценке активов и обязательств компании сторонними пользователями.

2. Международные стандарты сыграли одну из важнейших ролей в становлении современного бухгалтерского учета в России. В результате активной многолетней работы в области реформирования отечественного законодательства в соответствии с МСФО к 2010 году был сформирован ряд основных нормативных документов, регламентирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности в России. Несмотря на то, что эти документы соответствовали требованиям МСФО, они имели ряд существенных отличий, не позволяющих российским компаниям активно работать на международном рынке. В результате Россия признала, что для поддержания активной работы отечественного рынка российских стандартов было не достаточно. По-прежнему существовало множество неурегулированных положений – вопросов, ответы на которые в российском законодательстве отсутствовали, что затрудняло работу как профессиональных бухгалтеров, так и пользователей финансовой отчетности. В целях решения данной проблемы Правительство РФ официально признало Международные стандарты финансовой отчетности в России, и разработчики ФСБУ, и представители бизнеса впервые получили законное право использовать МСФО в своей деятельности.

Многолетняя реформа бухгалтерского учета сделала признание МСФО крайне необходимым и долгожданным для общественности событием, стимулирующим новый виток развития профессиональных стандартов.

На сегодняшний день Международные стандарты стали неотъемлемой частью законодательства РФ в области ведения учета и составления отчетности. Они изменили не только нормативную базу, но и философию бухгалтерского учета в России в целом. Существует несколько основных причин подобной конвергенции. Во-первых, стандарты, приближенные к МСФО, позволят

значительно снизить затраты компаний, нуждающихся в отчетности по МСФО, как при трансформации отчетности, так и при параллельном учете. Во-вторых, отчетность, составленная согласно подобным стандартам, будет максимально понятна зарубежным партнерам российских компаний, а также будет являться более прозрачной. Место МСФО в системе регулирования бухгалтерского учета и становлении современной философии и этических ценностей бухгалтера в России подробно изучено в главе 1.3 данного диссертационного исследования.

3. Последние несколько лет разработчики ФСБУ активно используют Международные стандарты финансовой отчетности при разработке новых и изменении имеющихся стандартов. Однако, на сегодняшний день однозначного закрепления в научной и специальной литературе вопросов, касающихся структуры регулирования бухгалтерского учета в России применительно к исследуемому стандарту не существует. Также стоит обратить внимание на то, что роль Международных стандартов финансовой отчетности в системе регулирования учета в России изучена не полностью, что на наш взгляд, является значительным недостатком рассмотренных в работе трактовок. Автором была разработана структура системы регулирования бухгалтерского учета в России для большинства экономических субъектов, не составляющих консолидированную финансовую отчетность, а также показано в ней место исследуемого стандарта.

Международные стандарты твердо укрепили свою позицию как в российском законодательстве, так и профессиональной деятельности самого бухгалтера. Рост важности МСФО в российском бухгалтерском учете обуславливает перестройку сознания самого бухгалтера и выработку у него профессионального суждения, которое является основой при принятии финансовых и управленческих решений.

Таким образом, Международные стандарты финансовой отчетности внесли свой незаменимый вклад не только в систему регулирования бухгалтерского учета в России, но и в сознание, мировоззрение и методы работы самих участников экономических процессов.

4. Основой для разработки ФСБУ 25/2018 [140] стал Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», введенный в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 11 июля 2016 №111н [77].

Проанализировав текст ФСБУ 25/2018 и IFRS 16, а также сравнив их, можно сделать следующий вывод: российский стандарт соответствует МСФО и Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике в существенных аспектах. Текст федерального стандарта является значительно сокращенным и частично измененным содержанием международного стандарта. Так, при создании ФСБУ, разработчики выделили наиболее важные для российской системы бухгалтерского учета аспекты международного стандарта, изменили их в соответствии с требованиями законодательства РФ в сфере бухгалтерского учета и составления отчетности и изложили их языком, наиболее понятным отечественному бухгалтеру. Полученная информация делает возможным использование опыта составления отчетности в соответствии с зарубежным стандартом по учету аренды при разработке методики применения ФСБУ 25/2018 российскими организациями.

5. Главной особенностью отечественного «революционного» стандарта является то, что впервые в истории российского учета один и тот же объект одновременно будет считаться имуществом двух разных компаний, то есть будет учитываться на балансе как компании-арендодателя, так и компании-арендатора.

Меняется само понятие «актив», которое звучит, как «совокупность имущества, принадлежащего организации». Сейчас главным критерием принятия актива к учету становится не его «юридическая принадлежность» компании, а наличие возможности получать экономические выгоды от владения данным активом в будущем. Становится целесообразным введение принципиально нового понятия – «актив, принятый в аренду», который значительно отличается от традиционного актива тем, что включает в себя будущие выгоды компании, а не её прошлые затраты.

Появление актива, принятого в аренду, влечет за собой кардинальные изменения в структуре финансового анализа предприятия. Новое имущество, возникшее в активах организации независимо от наличия на него юридических прав (их подтверждает исключительно договор аренды или лизинга), значительно изменит валюту баланса, увеличив её. Помимо этого, изменятся практически все показатели, влияющие на результаты анализа финансового состояния компании, и применяемые ранее формы отчетности. Количественные изменения статей баланса, рассмотренные на примере организаций розничной торговли, будут представлены в разделе 2.3 данной работы.

6. Применение ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [77] значительно меняет бухгалтерский баланс компаний за счет появления новой строки актива – актива, принятого в аренду, и новой строки пассива – обязательства по аренде. Так переведенная на баланс арендованная недвижимость значительно увеличит валюту баланса, изменит практически все финансовые показатели компании и сделает отчетность более прозрачной и достоверной.

Для целей изучения влияния нового стандарта по учету аренды на результаты финансового анализа, была смоделирована усредненная бухгалтерская (финансовая) отчетность компании розничной торговли ООО «XXX», поскольку на отчетность именно этих компаний ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» оказывает наибольшее влияние.

Результаты анализа ООО «XXX» могут значительно отличаться от последствий анализа компаний, использующих второй вариант учета и использующих форму баланса, указанную в таблице 2.15. При оценке влияния нового стандарта нами рекомендуется учитывать особенности работы, сроки арендных договоров, выбранный вариант учета арендованного имущества каждой конкретной организации в отдельности, а не формировать выводы, исходя из результатов анализа одной из компаний. Другими словами, каждой организации, поставившей перед собой вопрос о возможности досрочного применения ФСБУ 25/2018 [140], необходимо оценить, в какой степени будет подвержена изменениям именно она. При несоблюдении данного примечания возможно

получение недостоверных результатов проведенного анализа финансового состояния, которые в дальнейшем могут привести к принятию негативно влияющих на компанию управленческих решений.

7. Преобразования, вызванные применением нового стандарта, значительно отразятся на отчетности компании и её финансовых показателях. Значительно изменятся результаты, полученные аналитиками при проведении оценки стоимости бизнеса, что может повлиять на принимаемые руководством компании управленческие решения, имидж организации во внешней среде и её дальнейшую жизнедеятельность в целом.

Несмотря на то, что перевод арендованных средств из забалансового учета никак не отразится на самой работе предприятия: компания будет прежними темпами готовить продукцию, используя всё те же арендованные активы, что применялись до внедрения ФСБУ 25/2018 [140], следует обратить внимание на особенности применения данного стандарта конкретной компанией. Нужно проанализировать, не исказит ли реальную оценку финансового состояния использование данных объектов в расчетах. В данной ситуации необходимо пересмотреть некоторые формулы и их трактовку, чтобы сделать оценку финансового состояния более достоверной.

8. Для определения влияния нового ФСБУ 25/2018 на финансовое состояние компании проведен анализ до отражения арендованной недвижимости в отчетности и после на примере ООО «ХХХ». Было выяснено, что ФСБУ 25/2018 в наибольшей степени либо негативно влияет на финансовое состояние компании, либо не влияет совсем, поскольку не изменяет в указанном конкретном случае данные отчетности, используемые в расчете указанных показателей. Так положительному влиянию подвержен исключительно коэффициент финансовой устойчивости компании. Однако, несмотря на ухудшение финансовых показателей, нами всё же рекомендовано досрочное применение нового стандарта.

Проведенное исследование также показало, что степень влияния нового ФСБУ 25/2018 [140] на финансовое состояние компании зависит от множества

факторов: экономической и политической ситуации, отрасли, к которой относится компания, её финансового положения, уровня квалификации сотрудников, выбирающих методы учета и др.

Несмотря на все «плюсы» и «минусы» нового стандарта, он всё же, на наш взгляд, сделает российские компании более привлекательными. Причиной является увеличение валюты баланса и приближение используемой в ходе применения ФСБУ 25/2018 отчетности к нормам, принятым мировыми компаниями, использующими МСФО. В результате представители российского бизнеса получат возможность выхода на международный рынок и привлечения дополнительных инвестиций из-за рубежа, а также за счет увеличения платеже- и кредитоспособности смогут получить заемные средства в иностранных кредитных организациях, которые работают на более выгодных условиях по сравнению с российскими банками. Так, приближенный к МСФО федеральный стандарт по учету аренды является своеобразным стимулом развития экономики в России.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Алдарова Т.М. Особенности учета выручки в соответствии с РСБУ и МСФО//Аудиторские ведомости. 2015. № 8. С.33–47.
2. Асаул А.Н. Оценка собственности. Оценка объектов недвижимости. Учебник / Асаул А.Н., Старинский В.Н., Старовойтов М.К., Фадтинский Р.А. СПб.: АНО «ИПЭВ». 2012. 472 с.
3. Бланк И.А. Управление финансовыми ресурсами: учебник / И.А. Бланк. М.:Омега-Л, ООО «Эльга», 2011. 768 с.
4. Бойко О.Г. Основные подходы к расчету ставки дисконтирования для инвестиционных проектов // Вестник ТвГУ. 2014. №2. С.128-135.
5. Борлакова Т.М., Хыбыртова Л.К. Нормативно-правовое регулирование учёта основных средств в РСБУ и МСФО // Вектор экономики. 2020. №11 (53). С.1.
6. Борцов Д.Б. Теоретические аспекты Международного стандарта финансовой отчетности МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Вестник Марийского государственного университета. 2019. №2 (18). С. 219-227.
7. Бугорский В.Н., Стельмашонок Е.В. Экономические проблемы информационной безопасности: новый взгляд // Вестник инжэкона. Серия: экономика. 2013. №1 (60). С. 67-71.
8. Бурова Н. В., Бали М. Международные экономические санкции: моделирование индекса многоцелевого использования // Мировое развитие: проблемы предсказуемости и управляемости: XIX Международные Лихачевские научные чтения. Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский гуманитарный университет профсоюзов. 2019. С. 456-458.
9. Бычкова С. М. Инвестиционный контроль и аудит в экономических субъектах: монография / С. М. Бычкова. В. В. Скобара, З. З. Юлдашев. – Москва: Научная библиотека, 2014. - 171 с.

10. Бычкова С.М. Скобара В.В., Зубарев И.С. Развитие методического инструментария анализа лизинговых операций (монография) М.: Издательский дом «НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА», 2014.-119 с.

11. Гончарова А.В. Татарченко В.М. Проблемы внедрения МСФО в Российскую практику // Рыночная трансформация экономики России: проблемы, перспективы, пути развития. 2018. С. 83-85.

12. Городилов М.А. Кадочникова А.В. Актив, принятый в аренду: изменение методологии балансоведения // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов. Пермь. 2020. С. 160-174.

13. Городилов М.А., Кадочникова А.В. Случаи применения МСФО российскими организациями, не подпадающими под требования ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов. 2017. С.105 – 123.

14. Городилов М.А., Фетисова О.А. К вопросу о понятии «простых» и «сложных» групп в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. 2012. №4 (15). С. 101-106.

15. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 от 30.11.1994 № 51-ФЗ. Принят Государственной Думой 21.10.1994.

16. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 2 от 26.01.1996 № 14-ФЗ. Принят Государственной Думой 22.12.1995.

17. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 3 от 26.11.2001 №146-ФЗ. Принят Государственной Думой 01.11.2001.

18. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 4 от 18.12.2006 №230-ФЗ. Принят Государственной Думой 24.11.2006.

19. Давыдов О.А. Перспективы применения МСФО в России // Социально-экономическая роль денег в обществе. 2015. С. 6-11.

20. Денисенко Е.С. Экономическая сущность понятия «Активы» и их классификация //Актуальные вопросы экономических наук. 2015. № 44. С. 105-111.

21. Дружиловская Т.Ю. Проблемы гармонизации концептуальных основ формирования финансовой отчетности в системах российских и международных стандартов. Монография / Т.Ю. Дружиловская - Н. Новгород: Издательство Нижегородского госуниверситета им. Н.И. Лобачевского, 2008. 198 с.

22. Дружиловская Т.Ю. Формирование отложенных налогов при трансформации финансовой отчетности / Т.Ю. Дружиловская // Бухгалтерский учет. 2007. №13. С.53-60.

23. Егорова С.С. МСФО (IFRS) 16: новые принципы учета арендных отношений // Теория и практика научных исследований. Сборник трудов конференции. 2018. С. 45-50.

24. Елисеева И.И. Государственная статистика как общественное благо: введение в проблему / И.И. Елисеева //Вопросы статистики, 2012, №3.

25. Еремкина Д.А. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16: изменение стандарта по учету аренды // Формирование финансово-экономических условий инновационного развития. 2018. С. 20 – 24.

26. Ерина Т.В., Корабельникова Л.Л. Особенности применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // Экономика в меняющемся мире: сборник трудов конференции. 2019. С. 28-31.

27. Железнякова Е.А. Сближенный бухгалтерский учет объектов аренды в МСФО (IFRS 16 «Аренда») и РСБУ (ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды») // Вестник Московской Международной Академии. 2019. №2. С. 70-77.

28. Житлухина О.Г. Этапы становления МСФО: зарубежная практика / О.Г. Житлухина, С.Ю. Ракутько, Е.Ю. Селезнева // Международный научно-исследовательский журнал. 2017. №3-2(57). С. 69–73.

29. Заббарова Л.И., Гирфарова Е.Ю. Финансовая деятельность организации как объект финансового анализа // Теоретические и практические аспекты

развития научной мысли в современном мире. Сборник статей Международной научно-практической конференции. 2017. С. 112-114.

30. Иванов В. В., Малинецкий Г. Г. Цифровая экономика: от теории к практике // Инновации. 2017. № 12. С.3-12.

31. Илышева Н.Н. Купцова М.О. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблемы обеспечения достоверности и методы борьбы с фактами её фальсификации// Экономика и управление: проблемы, решения. 2018. Том 2. №2. С. 86-91.

32. Ильин Е.И. Россия расширила сферу применения МСФО // Аудитор. 2014. №5 (231). С. 3-6.

33. Ильин И.В. Характеристика финансовых условий реализации инфраструктурных проектов в Российской Федерации // Образование и наука без границ: фундаментальные и прикладные исследования. 2020. №11. С. 64-68.

34. Ильин И.В., Никоноров В.М. Экономико-математическая модель розничной торговли РФ // Экономика и предпринимательство. 2019. №2 (103). С. 221-225.

35. Кадочникова А.В. Новые требования согласно ФСБУ 25/2018: вопросы отражения аренды в учете арендодателя. На что обратить внимание аудитору? // Аудиторские ведомости. 2021. №3. С. 25-28.

36. Кадочникова А.В. Особенности и основные проблемы применения IFRS 16 «Аренда» // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. Москва. 2019. №20 (476). С. 32-39.

37. Кадочникова А.В. Особенности и проблемы первого применения Международных стандартов финансовой отчетности // Молодые ученые о современном состоянии контрольно-учетной и аналитической деятельности в рыночной экономике. 2018. С. 47-55.

38. Кадочникова А.В. Особенности применения ФСБУ 25/2018: бухгалтерский и налоговый учет, раскрытие информации // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2022. Т. 2. № 1(49). С. 247-253.

39. Кадочникова А.В. Отличия учета внеоборотных активов по ФСБУ и МСФО // Экономика и управление: актуальные проблемы и поиск путей решения. 2018. С.524-533.

40. Кадочникова А.В. Оценка влияния ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» на финансовое состояние компании // Intramural Conference on Applied Research in Economics for Junior Researchers: материалы пятой и шестой студенческих научно-практических конференций по прикладным исследованиям в экономике. Пермь: Редакционно-издательский отдел НИУ ВШЭ – Пермь, 2020. С. 131–143.

41. Кадочникова А.В. Философия бухгалтерского учета в России: роль МСФО в становлении этических ценностей бухгалтера // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2021. Том 2. № 3(48). С.123-132.

42. Кадочникова А.В. ФСБУ 25/2018: модернизация бухгалтерского учета в России // Материалы XVIII Международной научно-практической конференции «Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики». Актуальные проблемы социально-экономического развития. Актуальные проблемы информатизации науки и производства. В 3-х томах. Том 1. Тольятти: Волжский университет имени В.Н. Татищева, 2021. 302 с.

43. Кадочникова А.В. ФСБУ и МСФО: исторические предпосылки сближения // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2022. Т. 2. № 1(49). С. 254-261.

44. Кадочникова А.В., Пашенко Т.В. Экспертная оценка отражения операций по хеджированию финансовых рисков в бухгалтерском учете // Guadeamus Igitur. 2018. №4. С. 3-7.

45. Каморджанова Н.А., Конопляник Т.М., Гульпенко К.В., Компетентностный подход в бухгалтерском учете : монография / под общ. ред. д.э.н., проф. Н.А. Каморджановой М-во образования и науки Рос. Федерации, Федер. гос. бюджет. образоват. учреждение высш. проф. образования "С.-Петербур. гос. инж.-экон. ун-т". Санкт-Петербург : СПбГИЭУ, 2011. 266 с.

46. Каморджанова Н.А., Селезнева А.В. Некоторые аспекты международной финансовой отчетности // Экономика. Управление. Образование. 2019. №2 (9). С. 31-35.

47. Кизилев А. Н. Система внутреннего контроля в зарубежной практике. Система внутреннего контроля в зарубежной практике Журнал «Проблемы экономики и юридической практики» №6, 2017.

48. Кизилев А. Н. Проблемы классификации и оценки деловой репутации в бухгалтерском учете. Научно-практический журнал Учет и статистика. 4 (40)/2015, Ростов-на-Дону, 2015.

49. Кирильчук Н.А., Блажевич О.Г. Определение сущности активов предприятия // Финансовая и учетная политика. 2017. №2. С. 5-10.

50. Клупт М.А. Взаимодействие экономических, демографических и политических процессов в кризисный и посткризисный периоды: выводы для прогнозирования // Наука о данных. 2020. С. 143-145.

51. Ковалёв В.В. Финансовый анализ. М.: Финансы и статистика, перераб. и доп. 2013. 560 с.

52. Колбанёв М.О., Верзун Н.А., Нестеренко Е.С. Применение и влияние цифровых технологий в экономической деятельности // Информационные системы и технологии в экономической деятельности. Сборник статей. 2020. С. 27-32.

53. Конев К.А. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2014. №16 (310). С. 10-22.

54. Конституция Российской Федерации. Принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года.

55. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997.

56. Котлова Ю.А., Попова Л.В. Информационный потенциал бухгалтерского учета и контроллинга в условиях цифровизации экономики // Управленческий учет. 2021. № 4-1. С. 63-68.

57. Котова К.Ю., Алексеева П.В. О необходимости совершенствования концепций бухгалтерского учета и отчетности в России // Актуальные вопросы современной экономики. 2019. №1. С. 286-294.

58. Крыгина А.А., Князева Н.А., Ронжина М.А. Применение МСФО в России // Тр. междунар. конф. «Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита». 2014. С.140–143.

59. Курышева С. В., Батырова Д. К.. Обобщенная оценка сезонного фактора при изучении динамики НДС России // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2020. № 1. С. 40-43.

60. Лытнева Н.А., Парушина Н.В., Попова О.А. Оценка финансового состояния организации на основе показателей бухгалтерской отчетности // Естественно-гуманитарные исследования. 2020. №27 (1). С.279-285.

61. Маккензи, Д. Пустая банка для печенья. Лондонское обозрение книг 25. 2003. с. 8.

62. Максимова Т.Г., Скорых С.В. Обеспечение достоверности показателей эффективности предприятий // Международный экономический симпозиум — 2017: Материалы международных научных конференции. 2017. С. 401.

63. Максимова Т.Г., Скорых С.В. Проблемы достоверности информации для оценки финансового состояния и экономической эффективности деятельности современных промышленных акционерных обществ // Теория и практика общественного развития. 2017. № 1. С. 88-91.

64. Мамбетова Ф.Э. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации // Форум молодых ученых. 2019. №6 (34). С. 760-763.

65. Манукян А.С., Безвидная О.С., Ветошкина Е.Ю. IFRS 16 «Аренда» - революция в финансовой отчетности компании // Казанский экономический вестник. 2017. №6 (32). С. 83-88.

66. Маркарьян Э.А. Экономический анализ хозяйственной деятельности. Изд. 2-е, исправл. и дополн. Ростов н/Д: Феникс. 2010. 560 с.

67. Мартьянова Е.С., Хайруллина О.И. Формирование финансового результата в соответствии с МСФО // Качество продукции: контроль, управление, повышение, планирование. 2017. С. 47-51.

68. Математическое и компьютерное моделирование экономических процессов / Чернов В.П., Фридман Г.М. // Изд-во СПбГЭУ, 2020. 221 с.

69. Мегаева С.В., Гусельщикова Н.Б. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации // КАНТ. 2017. №3 (24). С. 158-162.

70. Международные стандарты финансовой отчетности: практика применения организациями, не подпадающими под требования Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности / Городилов М.А. Перм. гос. нац. исслед. ун-т; Перм. торг.-пром. палата. Пермь, 2018. 128 с.: ил.

71. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства», введен приказом Минфина РФ от 28.12.2015 №217н.

72. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда», введен приказом Минфина РФ от 25.11.2011 N 160н.

73. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы», введен приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н.

74. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость», введен приказом Минфина РФ от 28.12.2015 №217н.

75. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство», введен приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н.

76. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», введен приказом Минфина РФ от 27.06.2016 №98н.

77. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», введен приказом Минфина РФ от 11.07.2016 № 111н.

78. Мезенцева Т.М., Ощехин В.Н. Влияние МСФО (IFRS) 16 на ключевые показатели компании // Экономика. Бизнес. Банки. 2017. №33. С. 56-63.

79. Мельник М.В. Новый виток развития учетно-контрольных и аналитических процессов в цифровой экономике // Учет. Анализ. Аудит. 2019. Том 6. №1. С.96-100.

80. Мельник М.В. Система показателей для интегрированной отчетности // Экономика и управление: проблемы, решения. 2019. Том 15. №3. С. 58-64.

81. Мельник М.В., Суглобов А.Е. Модернизация учетно-аналитических и контрольных процессов в условиях цифровизации экономики // Проблемы экономики и юридической практики. 2021. Том 17. №2. С. 117-126.

82. Минаков В.Ф., Минакова Т.Е., Шепелёва О.Ю. Модель конвергенции в цифровой экономике // Информатика: проблемы, методы, технологии. 2020. С. 1504-1509.

83. МСФО (IFRS) 16: изменение стандарта по аренде. Вы готовы? Разъяснения аудиторской компании «PricewaterhouseCoopers». 2018. 16 с.

84. Мусина О.В., Емельянова В.Е. Бухгалтерский учет арендных отношений в рамках ФСБУ 25/2018: понятия, принципы, сходства и отличия в сравнении с нормативно-правовыми актами, действующими в РФ // Финансовая экономика. 2020. №3. С.173-181.

85. Наконечная М.А. Учет МПЗ в соответствии с РСБУ и МСФО // Вестник магистратуры. 2014. № 11-2. С.21–23.

86. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000. № 117-ФЗ. Принят Государственной Думой 19.07.2000.

87. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998. № 146-ФЗ. Принят Государственной Думой 16.07.1998.

88. Никитина Е.Б., Лукина П.И. Метод функционально-стоимостного анализа для выявления проблем организации бухгалтерского учета на предприятии // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов. 2017. С. 15-26.

89. Нуриев Р.М. Курс микроэкономики: 3-е изд., испр. и доп. М.: 2014. 624 с.

90. О бухгалтерском учете. Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ.

91. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

92. О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Федеральный закон от 18.07.2017 №160-ФЗ.

93. О внесении изменений в Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» и статью 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Федеральный закон от 03.07.2016 № 262-ФЗ.

94. О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности». Федеральный закон от 05.05.2014 №111-ФЗ.

95. О внесении изменений в Федеральный закон «о рынке ценных бумаг» и отдельные законодательные акты Российской Федерации в части совершенствования правового регулирования осуществления эмиссии ценных бумаг. Федеральный закон от 27.12.2018 №514-ФЗ.

96. О государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями рыночной экономики. Постановление Верховного совета РФ от 23 октября 1992 г. №3708-1.

97. О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 №1.

98. О консолидированной финансовой отчетности. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ.

99. О Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 26 декабря 1994 г. №170.

100. О порядке налогообложения имущества налогом на имущество организации в связи с применением ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Письмо ФНС России от 23.01.2020 года № БС-4-21/926.

101. Об обществах с ограниченной ответственностью. Федеральный закон от 08.02.1998 №14-ФЗ.

102. Об утверждении на I квартал 2020 года корректирующих коэффициентов по муниципальным районам (городским, муниципальным округам) Пермского края и средней расчетной стоимости 1 квадратного метра общей площади жилья по муниципальным районам (городским, муниципальным округам) Пермского края для расчета размера субсидий, предоставляемых гражданам из бюджета Пермского края на строительство и приобретение жилых помещений. Постановление Правительства Пермского края от 18.12.2019 №934-п.

103. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н.

104. Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 №283.

105. Панкова С. В. Применение аналитических процедур при проведении обзорной проверки финансовой отчетности / С. В. Панкова // Сибирская финансовая школа, 2011. № 3.

106. Панкова С. В. Применение инструментов комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности предприятия в процессе аудиторской проверки / Панкова С. В., Киселева О. В. // Вестник Оренбургского государственного университета, 2010. № 13 (119).

107. Парушина Н.В. Информационное обеспечение и система показателей в механизме управления финансовой устойчивостью субъектов предпринимательства // Актуальные направления развития учёта, анализа и

аудита в управлении экономическими субъектами в условиях неопределенности. 2018. С.16-21.

108. Пащенко Т.В. Использование анализа балансовых показателей для бухгалтерских экспертиз // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. 2018. №3. С. 468-481.

109. Пащенко Т.В. Учетно-контрольное и аналитическое обеспечение экономической модели: применение учетных данных в микро- и макроаспекте // Какая экономическая модель нужна России? 2016. С. 197-201.

110. Пименова А.Л. Теория и практика оказания консалтинговых услуг в РФ: монография. – СПб.: Изд-во Международный банковский институт, 2012.

111. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 №94н.

112. Плотников В.С., Плотникова О.В, Мельников В.И. О теоретических аспектах Международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Международный бухгалтерский учет. 2017. №1 (415). С. 2-15.

113. 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. №6. С. 42-51.

114. Положение о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений МСФО для применения на территории РФ, утв. Постановлением Правительства от 25.02.2011 № 107.

115. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 №43н.

116. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №32н.

117. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утв. Приказом Минфина РФ от 06.1999 г. №33н.

118. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утв. Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н.

119. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утв. Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.

120. Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг., утв. Приказом Минфина России от 23.05.2016 №70н.

121. Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019 - 2021 гг., утв. Приказом Минфина России от 05.06.2019 №83н.

122. Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018-2020 гг., утв. Приказом Минфина России от 18.04.2018 №83н.

123. Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 – 2019 гг., утв. Приказом Минфина России от 07.07.2017 №85н.

124. Радченко Е.В., Туякова З.С. Платежеспособность и ликвидность в системе категорий бухгалтерского учета// Энигма. 2019. №9-1. С. 239-248.

125. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионное соглашение о предоставлении услуг», введен приказом Минфина РФ от 28.12.2015 №217н.

126. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 6-е изд., перераб. и доп. М. ИНФА-М. 2011. 597 с.

127. Савицкая Г.В. Экономический анализ. М.: ИНФРА-М, перераб. и доп. 2017. 649 с.

128. Сердюкова О.А. Цифровая экономика Пермского края: состояние и перспективы развития // Экономика и бизнес: теория и практика. 2019. №8. С. 138-144.

129. Сиднева В.П. Учет арендных операций в соответствии с новыми требованиями МСФО // Учет, анализ и аудит: реалии и перспективы развития. 2018. С. 41 – 45.

130. Сироткин С.А. Бухгалтерский учет на промышленном предприятии / С.А. Сироткин, Н.Р. Кельчевская. Екатеринбург: УГТУ-УПИ, 2008. 315 с.

131. Слепцова М.Л. Сравнительный анализ предпосылок подготовки финансовой отчетности согласно РСБУ и МСФО // Научные труды Московского гуманитарного университета. 2014. №12 (168). С.60-69.

132. Словарь финансовых и юридических терминов. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

133. Соколов В.Я. Профессиональное суждение бухгалтера // Очерки по теории и истории бухгалтерского учета. 2016. С. 36-60.

134. Соколов В.Я. Эволюция бухгалтерского образования в России и задачи современного этапа // Архитектура университетского образования: современные университеты в условиях единого информационного пространства. 2019. С. 114-121.

135. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт как сумма фактов хозяйственной жизни. М. : Магистр ИНФРА-М, 2010. 224 с.

136. Соколов Я. В. Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету и аудиту: оценка состояния / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. 2008. №22.

137. Солдаткина О.А. Учет аренды: МСФО (IFRS) 16 и ФСБУ 25/2018// Экономика и предпринимательство. 2019. №1 (102). С.1146 – 1149.

138. Трофимов В.В., Трофимова Е.В., Барабанова М.И. Цифровая экономика и «Университет 4.0» // Журнал правовых и экономических исследований. 2018. №1. С.178-185.

139. Туякова З.С., Черемушникова Т.В. Анализ бизнес-процессов в системе инструментариев оценки деятельности компании. // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: экономика и менеджмент. 2021. Том 15. №1. С. 144-157.

140. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды» (ФСБУ 25/2018), утв. Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н.

141. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Документы и документооборот в бухгалтерском учете (ФСБУ 27/2021), утв. Приказом Минфина РФ от 16.04.2021 №62н.

142. Фетисова О.А. Философия МСФО и новый взгляд на бухгалтерскую науку // Аудитор. 2013. №3 (217). С. 49-55.

143. Хайруллина О.И., Полушкина И.П. Организация учета переоценки основных средств // Стратегия развития сельского хозяйства в современных условиях – продолжение научного наследия Листопада Г.Е., Академика ФАСХНИЛ (РАСХН), доктора технических наук, профессора. 2019. С. 33-37.

144. Халин В.Г., Чернова Г.В. Цифровизация как фактор развития международной торговли // Экономическая теория и хозяйственная практика: глобальные вызовы. 2019. С.14-19.

145. Чернышева О.П. Обзор основных изменений в действующие положения по бухгалтерскому учету и проекты федеральных стандартов // Современный бухгалтерский учет: проблемы и перспективы развития. 2018. С. 163 – 173.

146. Шевелев А.Е. Организация бухгалтерского учета в современных условиях // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: экономика и менеджмент. 2013. Том 7. №3. С. 188-190.

147. Шевелев А.Е., Галеева Ю.Э. Особенности учетной политики на малом коммерческом предприятии // Научно-аналитический экономический журнал. 2017. №4 (15). С.21.

148. Шеремет А.Д. , Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: НИЦ Инфра-М. 2013. 208 с.

149. Шеремет, А. Д. Бухгалтерский учет и аудит в современных условиях // Бухгалтерский учет. 2010. N 1.

150. Шешукова Т.Г. Саначева А.А. Сравнительная оценка современных методик анализа производственно-хозяйственной деятельности организации // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации. 2018. С. 41-51.

151. Шинкарева О.В. Влияние стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» на финансовые показатели компании // Вестник Московского городского педагогического университета. 2018. №2 (16). С. 54-66.

152. Юрьева, Л.В. Управленческий учет затрат на промышленных предприятиях в условиях инновационной экономики: монография / Л. В. Юрьева, Е. В. Долженкова, М.А. Казакова. Москва: Ruscience, 2016. 288 с.

153. Юсупова С.Я., Суглобов А.Е. Диагностика финансовых потоков предприятия и контроллинг // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2018. №4 (110). С. 5.

154. Adam Deller. IFRS 16 to give balance sheet transparency a boost // Accounting and Business magazine. ACCA, London, UK. November 2018. Volume 20 Issue 1.

155. AICPA. Improving Business Reporting - a Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors. Comprehensive Report. 1994. Pp. 1-140.

156. Backhuijs Jan, Oosterbosch Renick, Tas Leo. Effecten van IFRS 16 Leases op informatie in de jaarrekening. Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie. 2020. №94. Pp. 447-460.

157. Beattie V., Goodacre A., Thomson S. J. International lease-accounting reform and economic consequences: The views of U.K. users and preparers, International Journal of Accounting. 2006. №41(1). Pp. 75-103.

158. Cornaggia K.R., Franzen L., Simin T.T. Manipulating the Balance Sheet? Implications of Off-Balance-Sheet Lease Financing, SSRN Electronic Journal, (July). 2011.

159. Cumming Chetty Carley, Galt Harold. Implementation Impact of IFRS 16: Leases on JSE Listed Technology and Telecommunication Companies: Using a Constructive Capitalization Model. 2021.

160. Duke J.C., Hsieh S.J., Su Y. Operating and synthetic leases: Exploiting financial benefits in the post-Enron era, Advances in Accounting. 2009. №25(1). Pp. 28-39.

161. El-Qawaqneh Shahir, Ghazalat Anas. The New Lease Accounting Standard IFRS 16: The Perceptions of Jordan Financial Managers, External Auditors and External Financial Analysts. 2019. №11. Pp.17-24.

162. Gross A., Huston G. The path of lease resistance: How changes to lease accounting treatment may impact your business // *Business Horizons*. 2014. № 57(6). Pp. 759–765.

163. Grossman, A.M., Grossman, S.D. Capitalizing lease payments // *The CPA Journal*. 2010. №80.

164. International Accounting Standards Board (IASB). *Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2015.

165. Kabir Humayun, Rahman Asheq. How does the IASB Use the Conceptual Framework in Developing IFRSs? An Examination of the Development of IFRS 16 Leases. *Journal of Financial Reporting*. 2018.

166. Kadochnikova A., Gorodilov M. Features and main problems of application IFRS 16 "Leases"// *MANAGERIAL CHALLENGES OF THE CONTEMPORARY SOCIETY*. Romania. 2020.Vol.13. №1. P.95-98.

167. Łukasz Michorowski. Nowy standard MSSF 16 Leasing to rewolucja w sprawozdaniach finansowych // *Dziennik Gazeta Prawna*. Polska. 25 Maj 2016. №105.

168. Matos Nyalle, Niyama Jorge. IFRS 16 - Leases: Challenges, Perspectives and Implications in the Light of Substance Over Form. 2018. №12. Pp. 323-340.

169. Morales-Díaz Jose, Zamora-Ramírez Constancio. IFRS 16 (leases) implementation: Impact of entities' decisions on financial statements. *AESTIMATIO, THE IEB INTERNATIONAL JOURNAL OF FINANCE*. 2018. №17. Pp. 60-97.

170. Rachael McKinney, David Hardidge, Ram Subramanian. The bottom line on leasing under IFRS 16 // *Intheblack*. Australia. March 2018. №95.

171. Reither C.L. What are the best and the worst accounting standards?, *Accounting Horizons*, 1998, №12(3), pp. 283-292.

172. Sacarin Marian. IFRS 16 «Leases» consequences on the financial statements and financial indicators. *Audit Financiar*. 2017. №15. P. 114.

173. Segal Milton, Naik Genevieve. The expected impact of the implementation of International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 – Leases. *Journal of Economic and Financial Sciences*. 2019. №12.

174. Selezneva A.V., Kamordzhanova N.A. Digitalization: Changes of The Accounting Paradigm // Бухгалтерский учет и анализ. 2019. №9 (273). С. 3-8.

175. Sheshukova T. G. Problems of Accounting, Analysis and Control in Managing an Enterprise's Production and Financial Resources in The Context of Economic Processes Globalization // Вестник пермского университета. Серия: Экономика. 2016. №2 (29). С. 32-53.

176. Sokolov V.Y. Historiography Of Accounting In Russia // International Conference On Accounting, Auditing, And Taxation (ICAAT 2014). 2014. Pp. 298-303.

177. Бух.1С. URL: <https://buh.ru/> (Дата обращения 24.06.2021).

178. Веб-сервис для детальной проверки контрагентов «Контур.Фокус». URL: <https://focus.kontur.ru> (Дата обращения 29.07.2021).

179. Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИРБО). URL: <https://bo.nalog.ru/> (Дата обращения 02.08.2021).

180. Информационный портал «Media Informasi dan Pengetahuan». URL: <https://www.cibubu.com> (Дата обращения: 17.03.2020).

181. Информационный портал «Бизнес Банки.ру». URL: <https://bank-biznes.ru> (Дата обращения: 18.09.2021).

182. Информационный портал для малого бизнеса «Бизнес.ру». URL: <https://www.business.ru/> (Дата обращения: 16.07.2021).

183. МСФО ФМ. URL: <http://www.msfofm.ru/library/133-what-counties-use-ifs> (Дата обращения: 07.02.2021).

184. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики по Пермскому краю. URL: <https://permstat.gks.ru/> (Дата обращения: 21.06.2021).

185. Официальный сайт Фонда МСФО (IASB). URL: <https://www.ifs.org/> (Дата обращения 11.05.2021).

186. Официальный сайт Центрального Банка России. URL: <https://cbr.ru/> (Дата обращения 03.08.2021).

187. Портал недвижимости Перми «Restrate.ru». URL: <https://perm.restate.ru>  
(Дата обращения: 25.09.2021).

188. Справочно-правовая система «Консультант Плюс». URL: <http://www.consultant.ru/> (Дата обращения 24.03.2019).

## ПРИЛОЖЕНИЯ

### Приложение 1

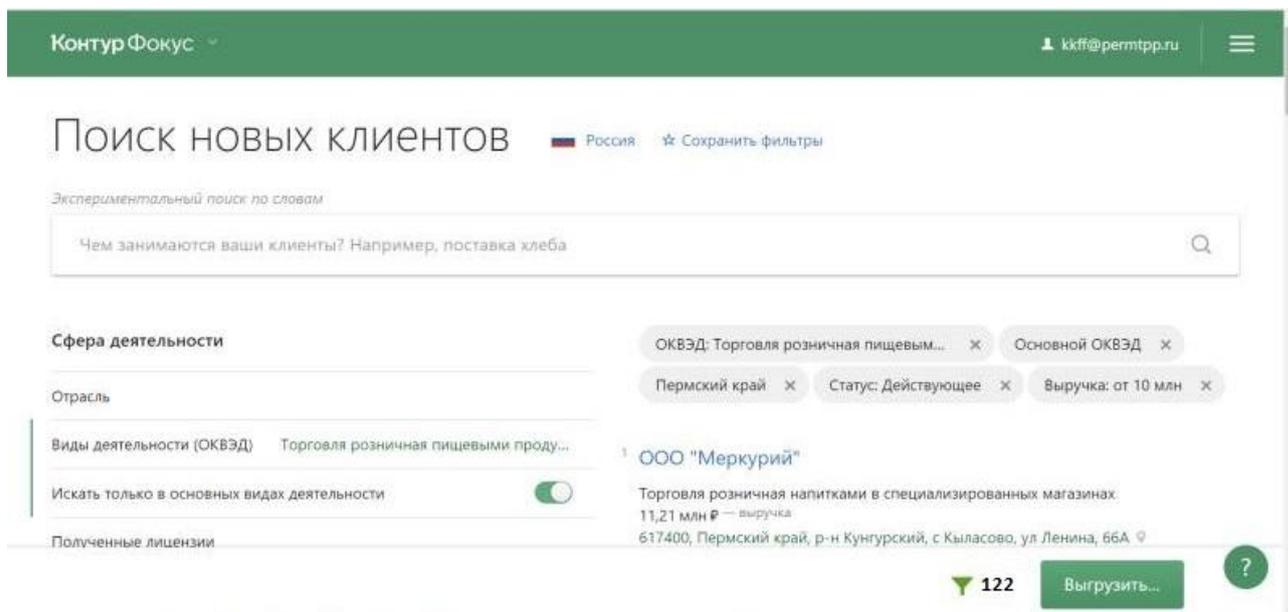
#### Программа разработки Федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 - 2026 гг.<sup>1</sup>

N п/п	Рабочее наименование проекта стандарта	Срок представле- ния уведомле- ния о разработке проекта стандарта	Срок представ- ления проекта стандарта в Совет по стандартам бухгал- терского учета	Предпола- гаемая дата вступления стандарта в силу для обязательного применения	Ответствен- ные исполнители (разработ- чики проектов стандартов)
<b>1. Разработка федеральных стандартов бухгалтерского учета</b>					
1.1	Нематери- альные активы	представлено	представлен	2024	Фонд "НРБУ "БМЦ"
1.2	Бухгалтерская отчетность	представлено	представлен	2025	Минфин России
1.3	Инвентари- зация	II кв. 2022 г.	IV кв. 2022 г.	2025	Минфин России
1.4	Доходы	представлено	IV кв. 2022 г.	2025	НП "ИПБ России"
1.5	Расходы	IV кв. 2022 г.	I кв. 2023 г.	2025	НП "ИПБ России"
1.6	Некоммер- ческая деятельность	представлено	представлен	2026	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.7	Долговые затраты	III кв. 2023 г.	I кв. 2024 г.	2026	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.8	Финансовые инструменты	представлено	представлен	2027	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.9	Участие в	II кв. 2025 г.	III кв. 2025	2027	Фонд «НРБУ

<sup>1</sup> Источник: Официальный сайт Министерства Финансов Российской Федерации. URL: <https://minfin.gov.ru> (Дата обращения 09.05.2022)

	зависимых организациях и совместная деятельность		г.		«БМЦ»
1.10	Биологические активы	III кв. 2025 г.	I кв. 2026 г.	2028	НП «ИПБ России»
<b>2. Разработка изменений в федеральные стандарты бухгалтерского учета</b>					
2.1	Изменения в ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»	I кв. 2022 г.	I кв. 2022 г.	2023	Минфин России
2.2	Изменения в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»	представлено	представлен	2024	Минфин России

**Требования, предъявляемые к компаниям при формировании выборки для целей моделирования усредненной бухгалтерской (финансовой) отчетности компании розничной торговли<sup>2</sup>**



<sup>2</sup> Источник: веб-сервис для детальной проверки контрагентов «Контур.Фокус» (URL: <https://focus.kontur.ru> (Дата обращения 29.07.2021))

Список компаний, вошедших в выборку, при моделировании усредненной бухгалтерской (финансовой) отчетности компании розничной торговли<sup>3</sup>

№ п/п	Наименование	ИНН	ОГРН	ФИО руководителя	Адрес	Выручка, тыс. руб.	Чистая прибыль/убыток, тыс. руб.	Баланс, тыс. руб.	Основной вид деятельности	Категория МСП
1	ООО "Авипродукт-Пермь"	5905056344	1185958006486	Рангулова Дамира Тауфиковна	614065, Пермский край, г Пермь, ул 1-Я Замулянская, 21	56 333	656	45 592	<b>47.22</b> Торговля розничная мясом и мясными продуктами в специализированных магазинах	Микро
2	Кунгурское районное потребительское общество	5940400134	1025901892720	Калинина Светлана Петровна	617450, Пермский край, р-н Кунгурский, д Мериново, ул Ленская, 9	30 214	59	17 602	<b>47.22.2</b> Торговля розничная продуктами из мяса и мяса птицы в специализированных магазинах	Микро

<sup>3</sup> Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИРБО). URL: <https://bo.nalog.ru/> (Дата обращения 02.08.2021)

3	ООО "Ирэн"	5904340 867	1165958104 498	Кошечева Ирина Владимиро вна	614111, Пермский край, г Пермь, ул Моторостроит елей, 6, этаж 1	147 774	-786	16 053	<b>47.25.1</b> Торговля розничная алкогольными напитками, включая пиво, в специализирова нных магазинах	Микро
4	ООО "ОЛИМП- ТРЕЙД"	5906996 076	1145958002 112	Боровых Николай Вячеславов ич	614077, Пермский край, г Пермь, ул Крупской, 79А	2 520 801	-1 639	782 094	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Малое
5	ООО "Закамски й берег"	5908005 186	1025901606 060	Беленко Елена Сергеевна	614109, Пермский край, г Пермь, ул Калинина, 34	47 145	-184	13 578	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Малое
6	ООО "Санторин и"	5904234 530	1105904012 796	Кайгородов Евгений Леонидови ч	614007, Пермский край, г Пермь, ул Сибирская, 46, этаж 1	21 839	2 553	9 157	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро

7	ООО "Пинта Плюс"	5902830 760	1065902042 084	Хлобыстов Вячеслав Валерьевич	614000, Пермский край, г Пермь, ул Максима Горького, 28	11 198	-254	1 667	<b>47.25.1</b> Торговля розничная алкогольными напитками, включая пиво, в специализирова нных магазинах	Микро
8	Белоевско е сельское потребите льское общество	8101000 065	1025903379 446	Власова Нина Ивановна	619556, Пермский край, р-н Кудымкарский , с Белоево, ул Советская, 33А	119 167	1 869	40 557	<b>47.29.31</b> Торговля розничная мукой и макаронными изделиями в специализирова нных магазинах	Малое
9	ООО "Колосок"	5948030 301	1065948022 436	Мокина Любовь Ивановна	614503, Пермский край, р-н Пермский, п Сылва, пер Заводской, 42А	13 254	419	4 345	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
10	Нытвенско е сельское потребите льское общество	5942002 241	1025902282 295	Коновалова Надежда Васильевна	617000, Пермский край, р-н Нытвенский, г Нытва, ул Розы	48 384	-1 738	11 008	<b>47.21</b> Торговля розничная фруктами и овощами в специализирова нных магазинах	Малое

					Люксембург, 9					
11	ООО "Торговый дом "Арктика"	5920023 826	1065920002 026	Чирков Дмитрий Игоревич	617761, Пермский край, г Чайковский, ул Промышленна я, 5/2	23 083	1 529	104 521	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализиро ванных магазинах	Микро
12	ООО "Торговый двор"	5944202 694	1055907101 458	Ажгихин Сергей Александро вич	618122, Пермский край, р-н Осинский, г Оса, ул Степана Разина, 81А	87 720	194	8 768	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализиро ванных магазинах	Малое
13	ООО "Универса м "Свой"	5948036 007	1095948000 389	Коцаренко Вадим Михайлови ч	614524, Пермский край, р-н Пермский, с Усть-Качка, ул Победы, 2	15 748	126	1 735	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализиро ванных магазинах	Микро

14	ООО "Рива"	5916006 151	1025901849 258	Хасанов Ринат Талгатович	617060, Пермский край, г Краснокамск, пр-кт Комсомольски й, 23	400 987	-29	48 952	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Малое
15	ООО "Смак"	5904380 820	1205900004 958	Главатских Александр Алексеевич	614064, Пермский край, г Пермь, ул Льва Шатрова, 8, кв 26	10 449	2 091	6 346	<b>47.25.1</b> Торговля розничная алкогольными напитками, включая пиво, в специализирова нных магазинах	Микро
16	ООО "Елочка"	5914000 034	1025901794 225	Малинина Маргарита Ермековна	618740, Пермский край, г Добрянка, ул Сакко и Ванцетти, 31	13 067	834	2 505	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
17	ООО "Терминал 365"	5904336 839	1165958083 873	Дорогань Александр Григорьевич	614016, Пермский край, г Пермь, ул Куйбышева, 50А, оф 402	13 492	1 612	6 601	<b>47.23</b> Торговля розничная рыбой, ракообразными и моллюсками в специализирова	Микро

									нных магазинах	
18	ООО "Кама Ритейл"	5905061 270	1195958025 878	Гайнанов Губбат Рамилевич	614000, Пермский край, г Пермь, ул Стахановская, 54Г, оф 323	125 115	4 883	11 887	<b>47.22</b> Торговля розничная мясом и мясными продуктами в специализирова нных магазинах	Микро
19	ООО "Апрель"	5921019 646	1065921021 154	Чудинов Александр Владимиро вич	618243, Пермский край, г Чусовой, д Копально, ул Школьная, 10А	11 175	691	3 335	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Малое
20	ООО "Колос"	5904145 030	1065904114 143	Мамедов Руфат Гахраман Оглы	Пермский край, г Пермь, ул Героев Хасана, 80А	121 408	781	4 888	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова	Малое

									нных магазинах	
21	ООО "ТАМЕРЛ АН"	5948047 231	1155958041 942	Хакимов Рафис Газизянови ч	614513, Пермский край, р-н Пермский, д Хмели, ш Космонавтов, 310В	27 353	183	5 911	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
22	ООО "Парус- Трейд"	5906104 777	1115906000 044	Ярков Андрей Васильевич	614068, Пермский край, г Пермь, ул Академика Королева, 10	13 536	277	8 769	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Микро
23	ООО "Меркури й"	5918018 829	1065918015 085	Кореев Ралиф Фансафови ч	618925, Пермский край, г Лысьва, п Кын, ул Заречная, 111	46 310	2 432	6 065	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Малое

24	ООО "Черное"	5919003 261	1055906113 911	Обухов Олег Владимиро вич	618511, Пермский край, р-н Соликамский, п Черное	19 774	-436	15 968	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Микро
25	ООО "ЛАВКА"	5920043 950	1155958079 111	Мухаметди нов Роман Рахимьянов ич	617761, Пермский край, г Чайковский, ул Промышленна я, 5	123 614	3 523	20 448	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Малое
26	ООО "АЗИМУТ -У"	5921019 438	1065921018 129	Усков Александр Алексеевич	618215, Пермский край, г Чусовой, п Комарихински й, ул Лермонтова, 2А	124 725	-814	57 390	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Малое
27	ООО "Спектр"	5951042 427	1065951002 941	Щелконог о Сергей Михайлови ч	617545, Пермский край, р-н Суксунский, д Пеганово, ул	19 008	42	2 133	<b>47.25.1</b> Торговля розничная алкогольными напитками,	Микро

					Ключики, 9				включая пиво, в специализированных магазинах	
28	ООО "Престиж"	5951042787	1065951013325	Нуртдинова Фаиля Маликовна	617515, Пермский край, р-н Ординский, с Карьево, ул Центральная, 15	13 402	837	2 852	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализированных магазинах	Микро
29	ООО "Вайн эксперт"	5904290895	1135904011253	Буракова Ирина Валерьевна	614015, Пермский край, г Пермь, ул Советская, 65А, оф 119	32 994	2 697	5 385	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализированных магазинах	Микро
30	ООО "Радужный"	5917230420	1025901889530	Дремин Сергей Васильевич	617470, Пермский край, г Кунгур, ул Попкова, 19	36 882	-316	6 045	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализированных магазинах	Малое

31	ООО "ДуэтД"	5911048 060	1065911029 997	Диев Руслан Евгеньевич	618460, Пермский край, р-н Усольский, г Усолье, ул Володарского, 12	15 638	351	657	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Микро
32	ООО "Лион- трейд"	5903008 289	1055901167 629	Трубин Сергей Владимиро вич	614077, Пермский край, г Пермь, ул Крупской, 79А, этаж 3 офис 1	4 909 549	-34 730	2 150 840	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	
33	ООО "Вектор"	5911064 230	1115911000 402	Вотинов Максим Евгеньевич	618400, Пермский край, г Березники, ул Фрунзе, 16А	148 358	918	32 001	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Малое
34	ООО "Ярмарка"	5904335 874	1165958079 374	Подвински й Андрей Юрьевич	614000, Пермский край, г Пермь, ул Пушкина, 78, кв 28	138 687	2 114	13 514	<b>47.29</b> Торговля розничная прочими пищевыми продуктами в	Малое

									специализированных магазинах	
35	ООО "Агат"	5903071 315	1065903036 000	Щепина Анна Валентинов на	614031, Пермский край, г Пермь, ул Сеченова, 9	12 125	535	6 783	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализиро ванных магазинах	Микро
36	ООО "АБСОЛ ЮТ М"	5906124 460	1135906007 962	Халтурина Ирина Ивановна	614053, Пермский край, г Пермь, ул Копылова, 42	141 362	8 641	54 080	<b>47.22</b> Торговля розничная мясом и мясными продуктами в специализиро ванных магазинах	Микро
37	ООО "Диана"	5921018 434	1055906507 645	Султанов Санан Аллахяр Оглы	618262, Пермский край, г Губаха, рп Углеуральский , ул 2-я Коммунистиче ская, 92	20 061	1 511	1 511	<b>47.25.1</b> Торговля розничная алкогольными напитками, включая пиво, в специализиро ванных магазинах	Микро

38	ООО "Центр- сервис"	5919010 251	1095919000 286	Буянов Вячеслав Николаевич	618592, Пермский край, р-н Красновишерс кий, г Красновишерс к, ул Дзержинского, 5А, 7	18 821	9	4 573	<b>47.25.1</b> Торговля розничная алкогольными напитками, включая пиво, в специализирова нных магазинах	Малое
39	ООО "Спутник"	5981000 551	1065981032 710	Бахматов Николай Иванович	619200, Пермский край, р-н Юрлинский, с Юрла, ул Октябрьская, 71	112 170	-6 676	6 752	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Малое
40	ООО "Маркетин г Плюс"	8107012 010	1058107799 199	Царегородц ева Наталья Станиславо вна	619000, Пермский край, г Кудымкар, ул Калинина, 53А	14 358	-117	1 440	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Малое

41	ООО "Раул"	5905052 156	1175958019 423	Гахраманов Рахман Аббас Оглы	614012, Пермский край, г Пермь, ул Советской Армии, 72/1, кв 54	15 659	1 750	5 263	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
42	ООО "С.А.В."	5907047 916	1115907001 088	Сенников Александр Витальевич	614026, Пермский край, г Пермь, ул Социалистичес кая, 10А	77 637	2 046	13 873	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
43	ООО "ЛИГА САУНД"	5911048 528	1065911035 079	Фарвазов Дмитрий Фанисович	618416, Пермский край, г Березники, ул 30 лет Победы, 15, кв 46	39 196	2 780	7 874	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Микро
44	ООО "Речник"	5921019 149	1065921007 063	Асманкин Олег Валентинов ич	618201, Пермский край, г Чусовой, ул Чкалова, 19	24 568	77	4 296	<b>47.29</b> Торговля розничная прочими пищевыми продуктами в специализирова нных магазинах	Малое

45	ООО "Любава"	5916016 343	1065916002 965	Вшивков Алексей Валерьевич	617000, Пермский край, р-н Нытвенский, г Нытва, ул Карла Маркса, 67В	44 317	515	3 636	<b>47.25.1</b> Торговля розничная алкогольными напитками, включая пиво, в специализирова нных магазинах	Микро
46	ООО "Школа- магазин"	5917510 555	1035901599 106	Овчиннико ва Ирина Сергеевна	617472, Пермский край, г Кунгур, ул Красногвардей цев, 44	17 508	-609	4 453	<b>47.24.1</b> Торговля розничная хлебом и хлебобулочным и изделиями в специализирова нных магазинах	Микро
47	ООО "БРИЗ"	5907029 434	1065907021 080	Акулов Александр Николаевич	614030, Пермский край, г Пермь, ул Репина, 1	12 779	931	281	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Микро
48	ООО "Ирбис"	5905279 566	1105905004 260	Абрамов Игорь Валерьевич	614022, Пермский край, г Пермь, пр-кт	378 767	7 818	105 052	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова	Малое

					Декабристов, 6				нных магазинах	
49	ООО "Элит- Оптторг"	5903133 635	1175958031 556	Шипицын Иван Иванович	614068, Пермский край, г Пермь, ул Сергея Данщина, 6А / лит Е	55 144	2 316	13 239	<b>47.21</b> Торговля розничная фруктами и овощами в специализирова нных магазинах	Микро
50	ООО "Пермские конфеты"	5902192 444	1035900086 254	Мурзакаева Алина Мадесовна	614039, Пермский край, г Пермь, ул Белинского, 59	98 956	-5 365	28 499	<b>47.24.2</b> Торговля розничная кондитерскими изделиями в специализирова нных магазинах	Малое
51	ООО "Премиум- Классик"	5904355 670	1175958041 434	Мосседдак Светлана Васильевна	614015, Пермский край, г Пермь, ул Николая Островского, 40, кв 90	11 799	-2	18 697	<b>47.26</b> Торговля розничная табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Микро
52	ООО "Фишмарк ет"	5948050 393	1165958062 632	Петухова Зоя Сергеевна	614015, Пермский край, г Пермь, ул Монастырская, 41, кв 134	79 955	3 533	27 893	<b>47.23</b> Торговля розничная рыбой, ракообразными и моллюсками в специализирова	Микро

									нных магазинах	
53	ООО "Портсигар"	5902047 180	1185958003 483	Зубарева Дарья Владимировна	614083, Пермский край, г Пермь, ул Холмогорская, 2 / этаж 1, Портсигар Магазин	27 571	42	1 121	<b>47.26</b> Торговля розничная табачными изделиями в специализиро ванных магазинах	Микро
54	ООО "Кама- Инвест"	5904083 377	1035900501 284	Гуляева Ирина Владимировна	614033, Пермский край, г Пермь, ул Бахаревская, 53, оф 18	31 241	-1 534	3 916	<b>47.29.11</b> Торговля розничная молочными продуктами в специализиро ванных магазинах	Микро
55	ООО "Кристалл "	5919004 152	1065919021 475	Орехова Валентина Григорьевна	618545, Пермский край, г Соликамск, ул Карналлитовая , 53А	39 902	3 428	7 700	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализиро ванных магазинах	Микро

56	ООО "Колос"	5914021 700	1065914011 371	Мишина Светлана Михайловн а	618740, Пермский край, г Добрянка, ул Комсомольска я, 62	12 481	374	3 035	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
57	ООО "ИРБИС- ПЛЮС"	5905996 997	1145958018 271	Абрамов Вадим Валерьевич	614097, Пермский край, г Пермь, ул Комиссара Пожарского, 10	376 471	7 115	107 899	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Малое
58	ООО "Атлант- Трейд"	5907032 099	1165958116 543	Боровых Николай Вячеславов ич	614030, Пермский край, г Пермь, ул Писарева, 29А, оф 417	195 966	-2 130	66 115	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Малое
59	ООО "Дионис- трейд"	5903042 120	1035900357 426	Сарксян Ольга Владимиро вна	614077, Пермский край, г Пермь, ул Крупской, 79А / этаж 3	261 551	11 317	135 273	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Малое
60	ООО "Меркури й"	5904366 390	1185958059 583	Подвинская София Андреевна	614000, Пермский край, г Пермь, ул Пушкина, 78, кв 28	140 839	1 282	13 025	<b>47.29</b> Торговля розничная прочими пищевыми продуктами в специализирова нных магазинах	Микро

61	ООО "Золотой Резерв"	5911077 470	1175958014 132	Политова Екатерина Сергеевна	614014, Пермский край, г Пермь, ул 25 Октября, 77, оф 9	19 901	-7 379	9 931	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
62	ООО "АЛКОС"	5911003 118	1025901712 110	Жуковская Оксана Николаевна	618400, Пермский край, г Березники, ул Клары Цеткин, 38	23 572	760	29 277	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Микро
63	ООО "Меркури й"	5917595 446	1075917000 466	Тиунова Татьяна Юрьевна	617400, Пермский край, р-н Кунгурский, с Кыласово, ул Ленина, 66А	11 213	1 337	1 002	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
64	ООО "ФАН"	5904136 300	1055901810 140	Гилязеев Фаиль Фалихович	614089, Пермский край, г Пермь, п Голый Мыс, ул Клубная, 2	19 373	26	25 680	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Малое
65	ООО "ОАЗИС плюс"	5906067 370	1065906019 520	Докукин Андрей Васильевич	614056, Пермский край, г Пермь, ул Ивана	28 780	1 255	2 854	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова	Микро

					Франко, 40 / корп 3				нных магазинах	
66	ООО "Айс"	5947016 030	1065947013 923	Писарева Светлана Юрьевна	617170, Пермский край, р-н Частинский, с Частые, ул Армейская, 2А	18 836	-1 665	8 259	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Микро
67	ООО "Авангард "	5921019 572	1065921020 120	Зеленский Алексей Владимиро вич	618200, Пермский край, г Чусовой, ул Фрунзе, 36	13 043	121	7 154	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
68	ООО "Сеть либеральн ых магазинов "СЕЛИМ"	5921017 920	1055906499 990	Лопатин Илья Михайлови ч	618250, Пермский край, г Губаха, ул Дегтярева, 5	23 025	-4 427	3 206	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Малое

69	ООО "Меркурий"	5933004 919	1065933011 913	Тютиков Денис Александрович	617120, Пермский край, р-н Верещагинский, г Верещагино, ул Октябрьская, 98	21 531	0	4 764	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализированных магазинах	Микро
70	ООО "Александр"	5903102 274	1125903005 282	Исмагилов Руслан Альбесович	614081, Пермский край, г Пермь, ул Голева, 5	75 174	4 211	8 326	<b>47.25.1</b> Торговля розничная алкогольными напитками, включая пиво, в специализированных магазинах	Микро
71	ООО "Трек"	5917230 131	1025901893 841	Злыгостев Сергей Григорьевич	617471, Пермский край, г Кунгур, ул Ленский Тракт, 17А	47 618	-526	1 385	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализированных магазинах	Микро

72	ООО "Многоотраслевое объединение "Крепар"	5902107 304	1025900520 205	Ронжин Николай Александрович	614000, Пермский край, г Пермь, ул Ленина, 52	89 225	6 893	201 659	<b>47.29</b> Торговля розничная прочими пищевыми продуктами в специализированных магазинах	Малое
73	ООО "Мороженое"	5902884 460	1115902012 918	Морейн Елена Анатольевна	614000, Пермский край, г Пермь, ул Петропавловская, 59, этаж 2, офис 7	14 985	73	19 089	<b>47.24.3</b> Торговля розничная мороженым и замороженными десертами в специализированных магазинах	Малое
74	ООО "Серебряное озеро"	5905233 378	1055902810 875	Гараев Василь Рашитович	614068, Пермский край, г Пермь, ул Сергея Данщина, 5, оф 215	26 203	18	5 116	<b>47.25.2</b> Торговля розничная безалкогольным и напитками в специализированных магазинах	Малое
75	ООО "Карпаты Плюс"	5904377 680	1195958032 302	Кошеева Ирина Владимировна	614025, Пермский край, г Пермь, ул Героев Хасана, 98, Корпус 7	263 729	17 693	53 994	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализированных магазинах	Микро

76	ООО "Юлия"	5948041 293	1115948002 532	Штольц Юлия Витальевна	614535, Пермский край, р-н Пермский, д Горбуново, ул Центральная, 18А	16 339	-173	1 404	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
77	ООО "ЗАРЯ"	5916996 477	1145958023 023	Жуланова Мария Анатольевн а	617072, Пермский край, г Краснокамск, с Черная, ул Совхозная, 27	66 604	655	9 982	<b>47.21</b> Торговля розничная фруктами и овощами в специализирова нных магазинах	Микро
78	ООО "СЛОБОД А"	5911060 677	1095911002 582	Чесноков Валентин Юрьевич	618400, Пермский край, г Березники, ул Суворова, 89А	112 709	-5 106	48 344	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Малое
79	ООО "Сюрприз"	5957011 175	1065957013 539	Тросенко Елена Ивановна	617818, Пермский край, р-н Чернушинский , г Чернушка, ул Парковая, 2А	28 733	28 733	250	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро

80	ООО "РУСЛАН "	5931003 469	1045901667 096	Сайдыханов в Рамиль Латфуллович	617576, Пермский край, р-н Березовский, д Ванькино, ул Центральная, 8	19 634	-920	200	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
81	ООО "ПИК"	5905027 343	1155958026 542	Романова Ирина Витальевна	614007, Пермский край, г Пермь, ул Николая Островского, 65, оф 6	54 575	3 302	8 713	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
82	ООО "Квасура"	5948059 685	1195958037 076	Аристов Алексей Анатольевич	614522, Пермский край, р-н Пермский, д Горшки, ул Школьная, 8А	13 557	-688	901	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
83	ООО "Урал- трейд"	5906097 880	1105906001 497	Трубин Сергей Владимирович	614077, Пермский край, г Пермь, ул Крупской, 79А	245 036	12 030	150 337	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Малое

84	ООО "Тройка"	5906164 208	1205900002 505	Коробкина Наталья Сергеевна	614018, Пермский край, г Пермь, ул 3-я Линия, 17	139 279	1 974	29 564	<b>47.29</b> Торговля розничная прочими пищевыми продуктами в специализирова нных магазинах	Малое
85	ООО "Вкусный Адрес"	5905059 190	1185958072 068	Морозов Андрей Геннадьевич	614066, Пермский край, г Пермь, ул 9-го Мая, 24 / этаж 1, пом 1- 1	116 242	205	15 563	<b>47.25.1</b> Торговля розничная алкогольными напитками, включая пиво, в специализирова нных магазинах	Малое
86	ООО "Корона"	5957018 332	1165958095 192	Чужеков Сергей Валерьевич	617735, Пермский край, р-н Куединский, с Большой Гондыр, ул Ленина, 18	15 754	615	1 029	<b>47.25.1</b> Торговля розничная алкогольными напитками, включая пиво, в специализирова нных магазинах	Микро
87	ООО "Винкод"	5903135 329	1175958046 758	Демкина Татьяна Борисовна	614068, Пермский край, г Пермь, ул Ленина, 102, этаж 1, Вход	17 531	-4 678	7 794	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро

					Отдельный					
88	ООО "Одиссей"	5981000 752	1065981033 161	Мартьянова Татьяна Александро вна	619000, Пермский край, г Кудымкар, ул 50 лет Октября, 32	16 627	37	1 963	<b>47.25.11</b> Торговля розничная алкогольными напитками, кроме пива, в специализирова нных магазинах	Микро
89	ООО "Для гурманов"	5902889 041	1125902003 842	Колтаков Илья Андреевич	614077, Пермский край, г Пермь, б-р Гагарина, 81/4, оф 1	113 489	5 811	4 745	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Микро
90	ООО "ИМПУЛЬ С"	5907998 220	1145958043 582	Соловьев Василий Михайлови ч	617022, Пермский край, р-н Ильинский, с Сретенское, ул Мира, 10	21 662	-491	3 483	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро

91	ООО "ВЕСЕНЬ"	5911048 630	1065911036 124	Евдокимов а Оксана Юрьевна	618419, Пермский край, г Березники, ул Пятилетки, 58	59 167	3 799	12 734	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Микро
92	ООО "Камелия"	5904138 185	1065904015 088	Теймурова Люция Рифовна	614016, Пермский край, г Пермь, ул Елькина, 3	15 569	435	1 447	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
93	ООО "Агрофир ма "Шадейка"	5917590 335	1035901601 670	Корнейчук Юрий Михайлови ч	617432, Пермский край, р-н Кунгурский, п Шадейка, ул Советская, 1	19 307	11	5 264	<b>47.22.1</b> Торговля розничная мясом и мясом птицы, включая субпродукты в специализирова нных магазинах	Микро
94	ООО "Ветерок"	5906067 290	1065906018 090	Самойлова Лариса Владимиро вна	614056, Пермский край, г Пермь, ул 3-я Новгородская, 102	23 166	0	550	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в	Микро

									специализированных магазинах	
95	ООО "Сенат"	5914026 434	1115914001 972	Сыропятов а Наталья Александровна	618703, Пермский край, г Добрянка, рп Полазна, ул 50 лет Октября, 9А	73 843	5 889	7 581	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализированных магазинах	Микро
96	ООО "Рождественское"	5947018 848	1105947000 312	Маев Андрей Евгеньевич	617183, Пермский край, р-н Частинский, с Ножовка, ул Совхозная, 2	14 999	-676	3 490	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализированных магазинах	Микро
97	ООО "Митпро"	5905047 773	1165958114 695	Суслов Иван Александрович	614022, Пермский край, г Пермь, ул Сивкова, 23, кв 9	49 046	-964	797	<b>47.22</b> Торговля розничная мясом и мясными продуктами в специализированных магазинах	Микро

									нных магазинах	
98	ООО "САБИРМ Г"	5904293 198	1135904014 113	Голяев Аркадий Ильич	614064, Пермский край, г Пермь, ул Чкалова, 9, оф 220/5	12 102	101	2 348	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
99	ООО "Амтек"	5903041 624	1035900355 457	Васильев Андрей Васильевич	614068, Пермский край, г Пермь, ул Ленина, 96	24 602	92	288	<b>47.25.2</b> Торговля розничная безалкогольным и напитками в специализирова нных магазинах	Малое
100	ООО "Бахус"	5919004 427	1065919023 290	Пегушин Валерий Анатольеви ч	618545, Пермский край, г Соликамск, ул Всеобуча, 176А	31 530	12	2 726	<b>47.29</b> Торговля розничная прочими пищевыми продуктами в специализирова нных магазинах	Малое

101	Очерское районное потребительское общество	5947012010	1025902377060	Бурдин Александр Поликарпович	617141, Пермский край, р-н Очерский, г Очер, ул Калинина, 31	12 849	0	1 447	<b>47.22.1</b> Торговля розничная мясом и мясом птицы, включая субпродукты в специализированных магазинах	Микро
102	ООО "Сокол"	5933010084	1165958067868	Мезенцева Екатерина Григорьевна	617120, Пермский край, р-н Верещагинский, г Верещагино, ул О.Кошевого, 16, кв 68	18 535	749	3 201	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализированных магазинах	Микро
103	ООО "Престиж"	5919007700	1075919001586	Матушкина Ольга Владимировна	618548, Пермский край, г Соликамск, ул Лесной поселок, 12	16 158	111	1 348	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализированных магазинах	Микро

104	ООО "Придоро жное"	5917510 523	1035901598 920	Гордеева Галина Анатольевн а	617432, Пермский край, р-н Кунгурский, п Шадейка, пер Олимпийский, 5	36 529	95	9 315	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Малое
105	Оханское городское потребите льское общество	5946005 275	1025902282 614	Кичигина Светлана Геннадьевн а	618100, Пермский край, р-н Оханский, г Оханск, ул Ленина, 37	148 289	1 335	41 305	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Малое
106	ООО "Торговый дом "Ермак"	5919004 071	1065919020 815	Вдовин Виталий Леонидови ч	618547, Пермский край, г Соликамск, ул Транспортная, 4	56 835	455	51 116	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Малое

107	ООО "Виктория "	5905238 672	1055902894 255	Кошеева Ирина Владимиро вна	614088, Пермский край, г Пермь, ул Чердынская, 38А	10 465	630	3 490	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Микро
108	ООО "Крепость "	5957018 149	1165958065 734	Костарев Алексей Игоревич	617834, Пермский край, р-н Чернушинский , п Азинский, ул Буденного, 28Б	48 165	3 826	9 975	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
109	ООО "Садко"	5920024 675	1065920018 746	Мирзалиев Рафаэль Ахмед Оглы	617760, Пермский край, г Чайковский, б- р Приморский, 13, кв 22	19 930	-234	3 569	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Микро

110	ООО "Дом Сомелье"	5902047 084	1185958002 482	Крынина Ирина Валерьевна	614000, Пермский край, г Пермь, пр-кт Комсомольски й, 14, этаж 1, Вход Отдельный	15 539	108	7 046	<b>47.25.1</b> Торговля розничная алкогольными напитками, включая пиво, в специализирова нных магазинах	Микро
111	ООО "Семья на Мира, 41"	5902144 049	1035900092 623	Ушакова Светлана Юрьевна	614095, Пермский край, г Пермь, ул Мира, 41 / 1	452 909	-801	42 613	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	
112	ООО "Шанс"	5911068 443	1125911002 975	Чупина Елена Фёдоровна	618460, Пермский край, р-н Усольский, г Усолье, ул Пушкина, 63А	12 739	35	2 635	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализирова нных магазинах	Микро

113	ООО "Штай"	5905245 831	1065905053 610	Абрамов Игорь Валерьевич	614070, Пермский край, г Пермь, ул Дружбы, 23	366 700	5 941	106 970	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Малое
114	ООО "Рыбная лавка"	5917593 801	1065917018 287	Сычев Сергей Викторович	617470, Пермский край, г Кунгур, ул Дальняя, 31	11 654	451	3 858	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализирова нных магазинах	Микро
115	ООО "Бета Пермь"	5902889 355	1125902004 172	Вильчинска с Янина Олеговна	614015, Пермский край, г Пермь, ул Монастырская, 74	9 293 068	212 445	1 092 563	<b>47.25.1</b> Торговля розничная алкогольными напитками, включая пиво, в специализирова нных магазинах	
116	ООО "Грант"	5948029 867	1065948019 246	Бусовикова Галина Алексеевна	614551, Пермский край, р-н Пермский, с Бершеть, ул Ленина, 4	25 822	1 451	3 973	<b>47.29</b> Торговля розничная прочими пищевыми продуктами в специализирова нных магазинах	Микро
117	ООО "Вагас- плюс"	5957011 560	1065957014 639	Сафарян Вазген Гарегинови ч	617818, Пермский край, р-н Чернушинский	22 944	-10 406	12 750	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами,	Малое

					, г Чернушка, ул Нефтяников, 2				напитками и табачными изделиями в специализиро ванных магазинах	
118	ООО "Альфа Пермь"	5906112 048	1125906000 186	Фефелова Мария Александро вна	614056, Пермский край, г Пермь, ул Гашкова, 5	4 173 341	108 925	559 468	<b>47.25.1</b> Торговля розничная алкогольными напитками, включая пиво, в специализиро ванных магазинах	
119	ООО "Айлинк"	5920032 588	1095920001 693	Шилько Олег Юрьевич	617762, Пермский край, г Чайковский, ул Промышленна я, 8/10	28 819	740	5 607	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализиро ванных магазинах	Малое
120	ООО "ЛЛД"	5911005 041	1025901714 002	Ля по-Сан Жанна Викторовна	618419, Пермский край, г Березники, ул Юбилейная, 32	42 807	506	15 671	<b>47.2</b> Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в	Малое

									специализированных магазинах	
121	ООО "А 2"	5902877 906	1115902002 534	Патласова Татьяна Львовна	614015, Пермский край, г Пермь, ул Луначарского, 51	130 388	20 124	57 989	<b>47.25</b> Торговля розничная напитками в специализиро ванных магазинах	Микро
122	ООО "Минерал"	5904340 592	1165958103 321	Ваганов Вадим Михайлови ч	614016, Пермский край, г Пермь, ул Куйбышева, 50А, оф 411	59 337	1 499	14 781	<b>47.29.34</b> Торговля розничная солью в специализиро ванных магазинах	Микро

Таблицей аннуитетных коэффициентов дисконтирования<sup>4</sup>

$\frac{r}{n}$	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%	16%	17%	18%
1	.990	.980	.971	.962	.952	.943	.935	.926	.917	.909	.901	.893	.885	.877	.870	.862	.855	.847
2	1.970	1.942	1.913	1.886	1.859	1.833	1.808	1.783	1.759	1.736	1.713	1.690	1.668	1.647	1.626	1.605	1.585	1.566
3	2.741	2.884	2.829	2.775	2.723	2.673	2.624	2.577	2.531	2.487	2.444	2.402	2.361	2.322	2.283	2.246	2.210	2.174
4	3.902	3.808	3.717	3.630	3.546	3.465	3.387	3.312	3.240	3.170	3.102	3.037	2.974	2.914	2.855	2.798	2.743	2.690
5	4.853	4.713	4.580	4.452	4.329	4.212	4.100	3.993	3.890	3.791	3.696	3.605	3.517	3.433	3.352	3.274	3.199	3.127
6	5.795	5.601	5.417	5.242	5.076	4.917	4.767	4.623	4.486	4.355	4.231	4.111	3.998	3.889	3.784	3.685	3.589	3.498
7	6.728	6.472	6.230	6.002	5.786	5.582	5.389	5.206	5.033	4.868	4.712	4.564	4.423	4.288	4.160	4.039	3.922	3.812
8	7.652	7.326	7.020	6.733	6.463	6.210	5.971	5.747	5.535	5.335	5.146	4.968	4.799	4.639	4.487	4.344	4.207	4.078
9	8.566	8.162	7.786	7.435	7.108	6.802	6.515	6.247	5.995	5.759	5.537	5.328	5.132	4.946	4.772	4.607	4.451	4.303
10	9.471	8.983	8.530	8.111	7.722	7.360	7.024	6.710	6.418	6.145	5.889	5.650	5.426	5.216	5.019	4.833	4.659	4.494
11	10.368	9.787	9.235	8.760	8.306	7.887	7.499	7.139	6.805	6.495	6.207	5.938	5.687	5.453	5.234	5.029	4.836	4.656
12	11.255	10.575	9.954	9.385	8.863	8.384	7.943	7.536	7.161	6.814	6.492	6.194	5.918	5.660	5.421	5.197	4.988	4.793
13	12.134	11.348	10.635	9.983	9.394	8.853	8.358	7.904	7.487	7.013	6.750	6.424	6.122	5.842	5.583	5.342	5.118	4.910
14	13.004	12.106	11.296	10.563	9.899	9.295	8.745	8.244	7.786	7.367	6.982	6.628	6.302	6.002	5.724	5.468	5.229	5.008
15	13.865	12.849	11.938	11.118	10.380	9.712	9.108	8.560	8.061	7.606	7.191	6.811	6.462	6.142	5.847	5.575	5.324	5.092
16	14.715	13.578	12.561	11.652	10.838	10.106	9.447	8.851	8.313	7.824	7.379	6.974	6.604	6.265	5.954	5.668	5.405	5.062
17	15.562	14.292	13.166	12.166	11.274	10.477	9.763	9.122	8.544	8.022	7.549	7.120	6.729	6.373	6.047	5.749	5.475	5.222
18	16.398	14.992	13.754	12.659	11.690	10.828	10.059	9.372	8.756	8.201	7.702	7.250	6.840	6.467	6.128	5.818	5.534	5.273
19	17.226	15.679	14.324	13.134	12.085	11.158	10.336	9.604	8.950	8.365	7.839	7.366	6.938	6.550	6.198	5.877	5.584	5.316
20	18.046	16.352	14.878	13.590	12.462	11.470	10.594	9.818	9.129	8.514	7.963	7.469	7.025	6.623	6.259	5.929	5.628	5.353
21	18.857	17.011	15.415	14.029	12.821	11.764	10.836	10.017	9.292	8.649	8.075	7.562	7.102	6.687	6.312	5.973	5.665	5.384
22	19.661	17.658	15.937	14.451	13.163	12.042	11.061	10.201	9.442	8.772	8.176	7.645	7.170	6.743	6.359	6.011	5.696	5.410
23	20.456	18.292	16.444	14.857	13.489	12.303	11.272	10.371	9.580	8.883	8.266	7.718	7.230	6.792	6.399	6.044	5.723	5.432
24	21.244	18.914	16.936	15.247	13.799	12.550	11.469	10.529	9.707	8.985	8.348	7.784	7.283	6.835	6.434	6.073	5.746	5.451
25	22.023	19.524	17.413	15.622	14.094	12.783	11.654	10.675	9.823	9.077	8.422	7.843	7.330	6.873	6.464	6.097	5.766	5.467
30	25.808	22.396	19.601	17.292	15.373	13.765	12.409	11.258	10.274	9.427	8.694	8.055	7.496	7.003	6.566	6.177	5.829	5.517
35	29.409	24.999	21.487	18.665	16.374	14.498	12.948	11.655	10.567	9.644	8.855	8.176	7.586	7.070	6.617	6.215	5.858	5.539
40	32.835	27.356	23.115	19.793	17.159	15.046	13.332	11.925	10.757	9.779	8.951	8.244	7.634	7.105	6.642	6.233	5.871	5.548
45	36.095	29.490	24.519	20.720	17.774	15.456	13.606	12.108	10.881	9.863	9.008	8.283	7.661	7.123	6.654	6.242	5.877	5.552
50	39.196	31.424	25.730	21.482	18.256	15.762	13.801	12.233	10.962	9.915	9.042	8.304	7.675	7.133	6.661	6.246	5.880	5.554

<sup>4</sup> Источник: Информационный портал «Media Informasi dan Pengetahuan». URL: <https://www.cibubu.com> (Дата обращения: 17.03.2020)

**Форма Бухгалтерского баланса, рекомендуемая для использования  
компаниями, применяющими п.11 ФСБУ 25/2018 (тыс. руб.)<sup>5</sup>**

№	Статья баланса	Код	На 31.12.2021	На 31.12.2020	На 31.12.2019
<b>АКТИВ</b>					
<b>Раздел I. Внеоборотные активы</b>					
1	Нематериальные активы	1110	1 130	1 863	1 800
2	Результаты исследований и разработок	1120	-	-	-
3	Нематериальные поисковые активы	1130	-	-	-
4	Материальные поисковые активы	1140	-	-	-
5	Основные средства	1150	40 044	45 536	29 323
6	Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
7	Финансовые вложения	1170	8 857	8 857	18 877
8	Отложенные налоговые активы	1180	62 370	36 818	1 625
9	Прочие внеоборотные активы	1190	22 102	785 023	21 849
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ I</b>	<b>1100</b>	<b>134 503</b>	<b>878 097</b>	<b>73 474</b>
<b>Раздел II. Оборотные активы</b>					
10	Запасы, в том числе:	1210	2 143	2 863	1 105
10.1	сырье, материалы и другие аналогичные ценности	1211	1693	2438	661
10.2	затраты в незавершенном производстве	1212	-	-	-
10.3	готовая продукция и товары для перепродажи	1213	186	174	193
10.4	расходы будущих периодов	1214	-	-	-
<b>10.5</b>	<b>активы, принятые в краткосрочную аренду</b>	<b>1215</b>	<b>264</b>	<b>251</b>	<b>251</b>
10.6	прочие запасы и затраты	1216	-	-	-
11	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	88	618	399
12	Дебиторская задолженность	1230	529 889	98 150	786 657
13	Финансовые вложения	1240	-	-	-
14	Денежные средства	1250	10 330	355	22 424
15	Прочие оборотные активы	1260	8 409	10 012	10 418
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ II</b>	<b>1200</b>	<b>550 859</b>	<b>111 998</b>	<b>821 003</b>
-	<b>БАЛАНС</b>	<b>1600</b>	<b>685 362</b>	<b>990 095</b>	<b>894 477</b>
<b>ПАССИВ</b>					
<b>Раздел III. Капитал и резервы</b>					
16	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	3 000	3 000	3 000
17	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	-	-	-
18	Переоценка внеоборотных активов	1340	-	-	-
19	Добавочный капитал (без переоценки)	1350	-	-	-
20	Резервный капитал	1360	-	-	-
21	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	(85 365)	41 689	156 278
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ III</b>	<b>1300</b>	<b>(82 365)</b>	<b>44 689</b>	<b>159 278</b>
<b>Раздел IV. Долгосрочные обязательства</b>					
22	Заемные средства	1410	323 902	875 843	684 759
23	Отложенные налоговые обязательства	1420	431	271	210
24	Оценочные обязательства	1430	-	-	-
25	Прочие обязательства	1450	-	-	-
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ IV</b>	<b>1400</b>	<b>324 333</b>	<b>876 114</b>	<b>684 969</b>
<b>Раздел V. Краткосрочные обязательства</b>					
26	Заемные средства	1510	400 165	28 024	0
27	Кредиторская задолженность, в том числе	1520	35 118	32 594	41 896
27.1	задолженность перед поставщиками и подрядчиками	1521	34 854	32 343	41 645

<sup>5</sup> Сост. авт.

27.2	задолженность перед персоналом организации	1522	-	-	-
27.3	задолженность перед государственными внебюджетными фондами	1523	-	-	-
27.4	задолженность по налогам и сборам	1524	-	-	-
<b>27.5</b>	<b>задолженность по краткосрочной аренде</b>	<b>1525</b>	<b>264</b>	<b>251</b>	<b>251</b>
27.6	прочие кредиторы	1526	-	-	-
28	Доходы будущих периодов	1530	-	-	-
29	Оценочные обязательства	1540	8 111	8 674	8 334
30	Прочие обязательства	1550	-	-	-
-	<b>ИТОГО ПО РАЗДЕЛУ V</b>	<b>1500</b>	<b>443 394</b>	<b>69 292</b>	<b>50 230</b>
-	<b>БАЛАНС</b>	<b>1700</b>	<b>685 362</b>	<b>990 095</b>	<b>894 477</b>

Средневзвешенные процентные ставки по кредитам, предоставленным кредитными организациями  
нефинансовым организациям в рублях\*<sup>6</sup>

	Всего								в том числе субъектам малого и среднего предпринимательства							
	до 30 дней, включая "до востребования"	от 31 до 90 дней	от 91 до 180 дней	от 181 дня до 1 года	до 1 года, включая "до востребования"	от 1 года до 3 лет	свыше 3 лет	свыше 1 года	до 30 дней, включая "до востребования"	от 31 до 90 дней	от 91 до 180 дней	от 181 дня до 1 года	до 1 года, включая "до востребования"	от 1 года до 3 лет	свыше 3 лет	свыше 1 года
Июль 2020	5,12	7,34	7,91	4,84	6,27	7,76	7,08	7,42	10,41	9,55	9,77	4,51	7,43	8,37	7,59	8,01
Август 2020	4,94	6,97	7,94	4,22	6,02	6,87	7,20	6,99	9,80	9,41	9,58	3,96	6,73	8,52	7,57	8,10
Сентябрь 2020	4,97	7,40	7,96	4,67	6,15	6,70	7,04	6,81	5,61	9,25	9,31	4,51	6,95	8,47	7,71	8,10
Октябрь 2020	4,77	7,20	7,80	5,81	6,02	7,15	6,89	7,04	8,70	9,15	9,23	5,65	7,92	8,43	7,88	8,17
Ноябрь 2020	4,69	7,22	7,72	6,06	5,94	7,54	5,64	6,58	8,60	9,37	8,98	6,60	8,26	8,46	7,63	8,03

<sup>6</sup> Источник: Официальный сайт Центрального Банка России. URL: <https://cbr.ru/> (Дата обращения 03.08.2021).

Декабрь 2020	4,71	7,3 0	7,6 0	7,0 4	6,25	7,1 1	6,48	6,77	5,73	9,0 4	8,8 5	7,8 1	8,10	8,2 2	7,12	7,61
Январь 2021	4,77	6,9 2	7,3 3	7,0 1	6,10	7,3 1	6,58	6,98	6,03	8,8 7	8,6 0	8,0 5	8,23	7,9 1	6,98	7,49
Февраль 2021	4,73	6,9 6	7,6 5	6,6 7	6,01	7,7 5	6,67	7,23	5,80	9,1 2	8,6 1	7,8 1	8,04	8,1 6	6,95	7,50
Март 2021	4,70	7,3 4	7,4 9	6,7 4	6,03	7,3 9	6,58	6,98	6,54	8,6 9	8,5 3	7,5 8	7,99	8,0 3	7,07	7,57
Апрель 2021	4,94	7,1 2	7,7 3	6,1 8	6,11	7,4 8	6,56	7,08	8,96	8,8 4	8,5 1	7,7 0	8,27	7,6 7	7,27	7,46
Май 2021	5,38	7,9 0	7,8 8	6,7 4	6,49	7,6 2	6,69	7,21	8,44	8,7 7	8,5 1	7,9 6	8,35	8,5 4	6,92	7,69
Июнь 2021	5,65	7,8 7	8,0 9	6,4 3	6,65	7,8 7	7,35	7,64	6,94	8,8 7	8,6 9	8,1 5	8,36	8,8 2	<b>8,21</b>	8,52

\* Средневзвешенные процентные ставки в годовом исчислении, рассчитанные исходя из годовых процентных ставок, установленных в кредитных договорах, и объемов предоставленных кредитов в отчетном месяце.

Динамика показателя определяется как уровнем процентных ставок, так и объемом размещенных средств.

Типовое соответствие МСФО и ФСБУ<sup>7</sup>

<b>Федеральный стандарт бухгалтерского учета</b>	<b>Международный стандарт финансовой отчетности</b>
ФСБУ (ПБУ) 1/2008 «Учётная политика организации»	МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки"
ФСБУ (ПБУ) 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»	МСФО (IAS) 11 "Договоры на строительство" МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»
ФСБУ (ПБУ) 3/2006 «Учёт активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»	МСФО (IAS) 21 "Влияние изменений валютных курсов"
ФСБУ (ПБУ) 4/1999 «Бухгалтерская отчётность организации»	МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности" МСФО (IAS) 34 "Промежуточная финансовая отчетность"
ФСБУ 5/2019 "Запасы"	МСФО (IAS) 2 "Запасы"
ФСБУ 6/2020 "Основные средства"	МСФО (IAS) 16 "Основные средства"
ФСБУ (ПБУ) 7/1998 «События после отчётной даты»	МСФО (IAS) 10 "События после отчетного периода"
ФСБУ (ПБУ) 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	МСФО (IAS) 37 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы"
ФСБУ (ПБУ) 9/1999 «Доходы организации»	МСФО (IAS) 18 "Выручка" МСФО (IAS) 11 "Договоры на строительство"
ФСБУ (ПБУ) 10/1999 «Расходы организации»	нет
ФСБУ (ПБУ) 11/2008 «Информация о связанных сторонах»	МСФО (IAS) 24 "Раскрытие информации о связанных сторонах"
ФСБУ (ПБУ) 12/2010 «Информация по сегментам»	МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»
ФСБУ (ПБУ) 13/2000 «Учёт государственной помощи»	МСФО (IAS) 20 "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи"
ФСБУ (ПБУ) 14/2007 «Учёт нематериальных активов»	МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы"
ФСБУ (ПБУ) 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»	МСФО (IAS) 23 "Затраты по заимствованиям"
ФСБУ (ПБУ) 16/2002 «Информация по прекращаемой деятельности»	МСФО (IFRS) 5 "Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность"

<sup>7</sup> Сост. авт.

ФСБУ (ПБУ) 17/2002 «Учёт расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»	МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы"
ФСБУ (ПБУ) 18/2002 «Учёт расчетов по налогу на прибыль организаций»	МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль"
ФСБУ (ПБУ) 19/2002 «Учёт финансовых вложений»	МСФО (IAS) 28 "Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия" МСФО (IAS) 32 "Финансовые инструменты: представление" МСФО (IAS) 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка" МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»
ФСБУ (ПБУ) 20/2003 «Информация об участии в совместной деятельности»	МСФО (IAS) 28 "Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия" МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»
ФСБУ (ПБУ) 21/2008 «Изменения оценочных значений»	МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки"
ФСБУ (ПБУ) 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»	МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки"
ФСБУ (ПБУ) 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»	МСФО (IAS) 7 "Отчеты о движении денежных средств"
ФСБУ (ПБУ) 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»	МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»
ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»	МСФО (IFRS) 16 «Аренда»
ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»	МСФО (IAS) 16 "Основные средства"
ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»	Нет

Случаи применения МСФО компаниями, не подпадающими под действие федерального закона №208-ФЗ  
«О консолидированной финансовой отчетности»<sup>8</sup>

Автор методики	Объект учета	Суть предлагаемой методики
Сапрыкина О.А.	Проверка на обесценение	<p>Согласно пункту 22 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), компания может проводить проверку на обесценение, придерживаясь Международных стандартов финансовой отчетности. В соответствии с Международным стандартом IAS 36 «Обесценение активов» компания обязана проводить проверку на наличие признаков, подтверждающих уменьшение стоимости актива на каждую отчетную дату. Если данные признаки присутствуют, то организация должна провести тест на обесценение актива. Таким образом, проверка на обесценение проходит в данном порядке:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) проводится проверка, связанная с наличием признаков обесценения;</li> <li>2) рассчитывается возмещающая стоимость актива, то есть наибольшая выгода, которая может быть получена компанией при использовании актива. Данный показатель определяется выбором максимума между ценностью использования актива и его чистой стоимостью продажи (из справедливой стоимости, то есть цены, которая будет получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки, за вычетом затрат на продажу);</li> <li>3) рассчитывается сумма убытка от обесценения данного актива;</li> <li>4) сумма убытка отражается в учете и финансовой отчетности за данный период;</li> <li>5) проводится анализ возмещающей стоимости в последующие периоды для решения вопроса об изменении суммы резерва</li> </ol>
Митюкова Ю.С.	Нематериальные активы (НМА) и научно-исследовательские и	<p>В случае окончания работ НИОКР признается активом тогда, когда выполняются критерии, прописанные в пункте 7 Положения по бухгалтерскому</p>

<sup>8</sup> Сост. авт.

	<p>опытно-конструкторские разработки (НИОКР)</p>	<p>учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02). Таким образом, данные расходы признаются в бухгалтерском учете активом, если:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) сумма расхода может быть определена и подтверждена;</li> <li>2) в наличии имеются документы, подтверждающие выполнение работ;</li> <li>3) появляются будущие экономические выгоды, то есть доход, от использования результатов работ для производственных и/или управленческих нужд;</li> <li>4) использование результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских работ и технологических работ может быть продемонстрировано.</li> </ol> <p>Если условия не выполняются, то расходы на НИОКР признаются в компании расходами за текущий период.</p> <p>При этом, согласно Информации Минфина РФ №ПЗ-8/2011 «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства», ПБУ 14/2007 и ПБУ 17/02 могут быть применимы к незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам. Но данные положения не определяют момент начала признания затрат, формирующих стоимость актива – результата НИОКР. В данном случае для организации будет необходимым обращение к Международному стандарту финансовой отчетности IAS 38 «Нематериальные активы», согласно которому разработки подлежат проверке на обесценение, а затраты, связанные с исследованием, признаются расходами в момент их возникновения. При применении данного стандарта, компания только тогда признает результаты разработки нематериальным активом (НМА), когда будут выполнены все перечисленные условия (согласно пункту 57):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) организация может осуществить завершение разработки НМА и довести его до состояния, пригодного для использования самой компанией, или его продажи;</li> <li>2) компания нацелена на завершение и дальнейшее использование или продажу разработки;</li> <li>3) организация способна самостоятельно использовать актив или продать</li> </ol>
--	--	---

		<p>его;</p> <p>4) компания определила способ извлечения будущих экономических выгод от владения активом;</p> <p>5) у организации имеются все необходимые ресурсы для завершения разработки;</p> <p>6) предприятие способно точно оценить затраты, относящиеся к разработке данного НМА</p>
Наконечная М.А.	Калькулирование себестоимости продукции	<p>В российской практике производственного учета используется перечень способов калькулирования себестоимости продукции, таких как:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– метод полной себестоимости;</li> <li>– директ – костинг;</li> <li>– нормативный метод;</li> <li>– позаказный метод;</li> <li>– попередельный метод.</li> </ul> <p>Применение данных методов должно быть указано в учетной политике организации. Но отечественные нормативные акты не содержат указаний по этому поводу. В российском законодательстве отсутствуют нормативные акты, регламентирующие включение в производственную себестоимость продукции косвенных переменных и постоянных производственных затрат. В этом случае бухгалтер компании обращается к Международному стандарту IAS 2 «Запасы», который содержит нормы, регулирующие эту ситуацию. В соответствии с пунктом 11 IAS 2 «Запасы», постоянные накладные производственные расходы включаются в себестоимость продукции соразмерно предполагаемому количеству произведенной продукции при традиционных условиях. Для разделения этих затрат в данном случае используется «стандартная производственная мощность»</p>
Городилов М.А.	Учет затрат на обесценение природных ресурсов	<p>В соответствии с п.20 Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) при наличии признаков обесценения организация должна проводить проверку поисковых активов на обесценение и учитывать изменение стоимости поисковых активов вследствие обесценения, придерживаясь правил, установленных Международными стандартами финансовой отчетности. В данной ситуации должны быть использованы Международные стандарты IAS 36 «Обесценение активов» и IFRS 6</p>

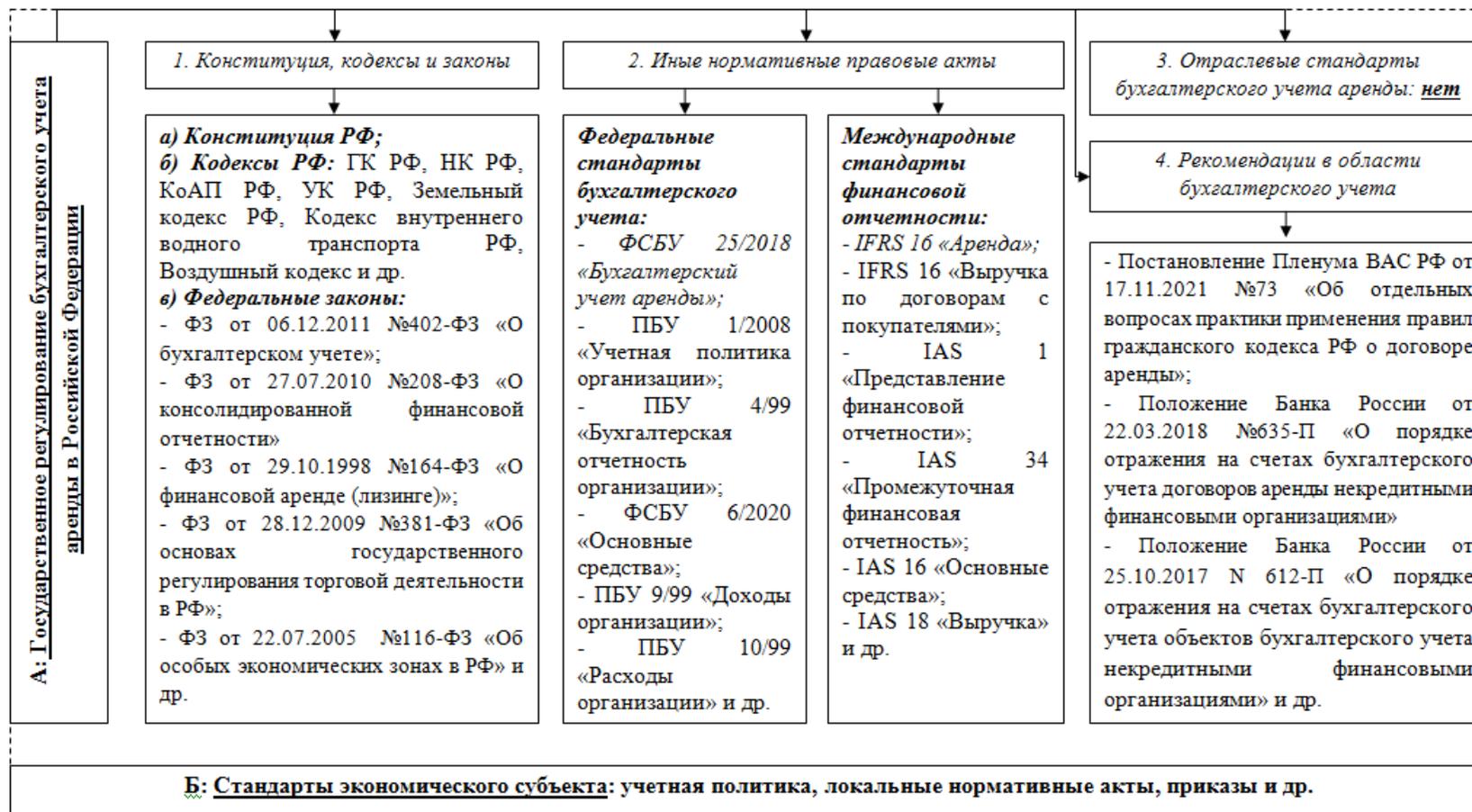
		«Разведка и оценка запасов полезных ископаемых». Данные стандарты содержат как ряд индикаторов обесценения (внешних и внутренних), указывающих на необходимость проведения проверки на обесценение, так и руководство по проведению теста на обесценение
Городилов М.А.	Хеджирование финансовых рисков	<p>В связи с тем, что нормативные акты Российской Федерации не устанавливают конкретные правила отражения в бухгалтерском учете операции хеджирования финансовых рисков, становится целесообразным обращение к таким Международным стандартам как IFRS 9 «Финансовые инструменты» и IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». В стандартах IAS 39 и IFRS 9 рассматриваются операции и виды хеджирования (хеджирование справедливой стоимости, хеджирование денежных потоков, хеджирование чистых инвестиций в зарубежные подразделения). IFRS 9 же более конкретизирует данную тему. Согласно ему для учета хеджирования должны в обязательном порядке выполняться ряд условий:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) в самом начале компанией было зафиксировано намерение применять учет при хеджировании;</li> <li>2) в хеджировании принимают участие только инструменты хеджирования, отвечающие установленным требованиям и хеджируемые статьи;</li> <li>3) ожидается высокая эффективность хеджирования, т.е. наличие хеджирования компенсирует риски изменения в справедливой стоимости или денежного потока</li> </ol>
Адамов Н.А.	Учет договоров строительного подряда	<p>Аналогом Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) является Международный стандарт IAS 11 «Договоры на строительство». Согласно ПБУ 2/2008, оценка объектов строительства проводится по договорной стоимости, что не дает возможности пересмотреть доходы по договору подряда и не учитывает отклонения от условий, прописанных в договоре. В МСФО IAS 11 «Договоры на строительство» же прописано, что оценка объектов строительства производится по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения, что позволяет включить данные отклонения и пересмотреть доходы, указанные в договоре.</p> <p>Также с помощью IAS 11 может быть решена проблема учета договоров на строительство, когда распределение выручки и затрат по договору происходит по</p>

		разным отчетным периодам, в течение которых проводятся строительные работы
Слободняк И.А., Левченко Н.Е.	Учет ликвидационной стоимости при начислении амортизации основных средств	<p>В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), основным параметром, от которого зависит сумма начисляемой амортизации, является срок полезного использования. Данный срок должен быть определен организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету в соответствии с его амортизационной группой (ст. 258 НК РФ [1]). Также необходимо учитывать Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы (Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 №1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»).</p> <p>Согласно этому документу определяется период предполагаемого использования объекта, но не срок использования актива данной конкретной организацией. Если обратиться к Международному стандарту IAS 16 «Основные средства», то можно более конкретно охарактеризовать понятие «срок полезного использования». Согласно указанному стандарту, срок полезного использования – это:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– период времени, в течение которого возможно экономическое использование актива;</li> <li>– количество единиц продукции, которое предполагается получить от актива.</li> </ul> <p>Так как предприятие может принять решение о выбытии актива, то срок полезного использования и срок экономической службы предприятию могут быть разными. Таким образом, при определении амортизируемой величины, то есть суммы, которая заменяет фактическую стоимость, предприятием должна учитываться ликвидационная стоимость. Ликвидационная стоимость – это расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние этого актива и срок его службы были такими, какие ожидаются после окончания срока его полезного использования. В итоге, если такая стоимость является существенной, то амортизируемую стоимость таких основных средств рекомендуется рассчитывать исходя из разницы между первоначальной и ликвидационной стоимостью</p>
Алдарова Т.М.	Учет продажи товаров, продукции, работ, услуг в	Встречаются ситуации, при которых продажи товаров, продукции, работ или услуг производятся в рассрочку или отсрочку на длительный период. Такие

	рассрочку или отсрочку	<p>расчеты регулируются Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), согласно которому при предоставлении рассрочки или отсрочки оплаты, выручка принимается в полной сумме дебиторской задолженности. Однако сейчас разрабатывается проект нового ПБУ 9, который меняет условия принятия к бухгалтерскому учету результатов подобных сделок. Согласно проекту ПБУ 9, в случаях, когда период рассрочки или отсрочки превышает 12 месяцев после отчетной даты (или меньший установленный компанией срок), организация может оценить величину будущих денежных потоков <i>по приведенной стоимости</i>, то есть такой стоимости, которая была бы получена при реализации такого же объема товаров, продукции, работ или услуг, только без предоставления рассрочки или отсрочки. Но бывают случаи, когда точная стоимость аналогичных товаров и услуг без рассрочки или отсрочки не может быть определена. Тогда бухгалтеру необходимо обратиться к МСФО 18 «Выручка» (IAS 18), который даёт точный порядок определения приведенной стоимости. Таким образом, в случае принятия проекта нового ПБУ 9, компаниям придется всё чаще обращаться к МСФО</p>
Никонова И.Ю.	Учетная политика	<p>В Российских стандартах бухгалтерского учета не отражены правила исправления существенных ошибок, возникающих при составлении финансовой отчетности. В данном случае компании необходимо обратиться к Международному стандарту 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибках» (IAS 8), а именно к пункту 41 «Ошибки». Согласно данному стандарту, ошибки, которые не были обнаружены до наступления последующего периода, исправляются путем перерасчета сравнительной информации, которая была представлена компанией в данном (последующем) периоде. Также, согласно IAS 8, компания обязана ретроспективно исправить найденные ошибки и указать их при ближайшем составлении финансовой отчетности</p>

\* Устаревшие нормативные источники рассматриваются автором в историческом аспекте

Структура нормативного регулирования бухгалтерского учета аренды в России для субъектов, не составляющих консолидированную финансовую отчетность<sup>9</sup>



<sup>9</sup> Сост. авт.