

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Jelisaveta Agejeva

**RAHVUSVAHELISE RENDIARVESTUSE STANDARDI  
MUUDATUSED  
ИЗМЕНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА ПО  
УЧЕТУ ДОГОВОРОВ АРЕНДЫ**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: dotsent Natalja Gurvitš

Tallinn 2017

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Jelisaveta Agejeva .....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 142498

Üliõpilase e-posti aadress: liza.agejeva@gmail.com

Juhendaja dotsent Natalja Gurvitš:

Töö vastab magistritööle/bakalaureusetööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

## СОДЕРЖАНИЕ

АБСТРАКТ.....	4
ВВЕДЕНИЕ.....	5
1. МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ПО УЧЕТУ ДОГОВОРОВ АРЕНДЫ.....	7
1.1. История учета аренды.....	7
1.2. МСФО (IAS) 17.....	8
1.3. МСФО (IFRS) 16.....	10
1.3.1. Воздействие на ключевые показатели компаний-арендаторов.....	12
1.3.2. Анализ конкретного случая.....	15
1.3.3. Воздействие на арендодателей.....	19
1.4. Отрасли, наиболее подверженные влиянию нового стандарта.....	20
1.4.1. Розничная торговля.....	21
1.4.2. Авиакомпании.....	22
2. МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ.....	24
2.1. Выбор интервьюируемых и метода исследования.....	24
2.2. Проведение интервью и интерпретирование результатов.....	25
3. РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ.....	28
3.1. Результаты.....	28
3.2. Выводы по результатам исследования.....	37
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	40
SUMMARY.....	42
КОККУVÕТЕ.....	45
ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ИСТОЧНИКИ.....	48
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	50
Приложение 1. Влияние МСФО 16 на отчет о прибыли и убытках.....	50

Приложение 2. Влияние МСФО 17 на отчет о прибыли и убытках.....	51
Приложение 3. Влияние МСФО 17 и МСФО 16 на денежные потоки .....	52
Приложение 4. Вопросы для интервью .....	53
Приложение 5. Интервью с помощником главного бухгалтера .....	54
Приложение 6. Интервью с главным бухгалтером крупного предприятия.....	57
Приложение 7. Интервью с присяжным аудитором .....	60
Приложение 8. Интервью с бухгалтером крупного предприятия .....	63
Приложение 9. Интервью с главным бухгалтером малого предприятия.....	67

## АБСТРАКТ

Название работы: Изменения международного стандарта по учету договоров аренды.

В настоящее время использование международных стандартов в финансовой отчетности компаний распространяется по всему миру. 1 января 2019 года вступает в силу новый стандарт по учету договоров аренды МСФО (IFRS) 16, пришедший на смену стандарту МСФО (IAS) 17.

Цель данной дипломной работы – выяснить, какие именно изменения ожидаются в связи с переходом от МСФО 17 к МСФО 16, и выявить их влияние на деятельность бухгалтеров Эстонии.

Для анализа был использован качественный метод исследования. Были проведены интервью с бухгалтерами и аудиторами предприятий Эстонии. На основе полученных данных был проведен анализ и сделаны соответствующие выводы.

В результате исследования была определена основная причина перехода к новому стандарту. Она заключается в недостаточно прозрачной информации для внешних пользователей из-за возможности скрывать обязательства компании, не отображая их на балансе. МСФО 16 меняет систему учета, стирая разницу между операционной и финансовой арендой. Теперь актив и соответствующее ему обязательство должны быть отображены на балансе. Изменения больше всего коснутся компаний-арендаторов и повлияют на многие финансовые показатели. Для арендодателей существенных перемен не произойдет.

Переход к новому стандарту является рациональным решением существующих проблем. Это упорядочит ведение финансового учета и даст возможность внешним пользователям увидеть полноценную информацию о деятельности фирмы.

Ключевые слова: IAS 17, IFRS 16, МСФО 17, МСФО 16, операционная аренда, финансовая аренда, арендодатель, арендатор, качественный анализ

## **ВВЕДЕНИЕ**

В настоящее время все большее количество компаний во всем мире начинает вводить составление отчетов по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), что способствует более эффективному оцениванию и сравнению результатов деятельности различных компаний. Со временем на замену устаревшим стандартам приходят новые. Так, в январе 2016 года был выпущен новый стандарт МСФО (IFRS) 16 (стандарт по учету договоров аренды), который с 1 января 2019 года заменит стандарт МСФО (IAS) 17. Так как изменения в финансовой отчетности по части аренды касаются многих предприятий, автор работы посчитал исследование данного изменения актуальным.

Данная дипломная работа продолжает исследование, начатое автором в его исследовательской работе. Целью данной работы является выяснить, какие именно изменения ожидаются в связи с переходом от МСФО 17 к МСФО 16, и выявить их влияние на деятельность бухгалтеров Эстонии.

В ходе работы были поставлены несколько вопросов исследования. Первый заключается в том, какие именно изменения ожидаются в результате замены стандарта МСФО 17 новым стандартом МСФО 16. Также необходимо узнать, каковы последствия предстоящих изменений, и каким образом они скажутся на ведении финансового учета и деятельности предприятий. Последний вопрос заключается в том, как относятся эстонские бухгалтеры и аудиторы к замене стандарта МСФО 17 новым, и готовы ли они к предстоящим изменениям.

Объектом исследования данной работы является международный стандарт финансовой отчетности по учету договоров аренды. Предметом исследования, в свою очередь, является изменение данного стандарта.

Для достижения цели работы были поставлены следующие задачи исследования:

- изучить историю международных стандартов финансовой отчетности по учету договоров аренды и основные характеристики МСФО 17 и МСФО 16,
- выяснить причины перехода от МСФО 17 к МСФО 16,
- провести интервью с бухгалтерами и аудиторами и выяснить их мнение об изменениях и их последствиях,
- провести анализ полученных данных,
- оценить последствия перехода от МСФО 17 к МСФО 16.

Для того, чтобы ответить на поставленные вопросы исследования, используется качественный метод анализа, выполненный на основе нескольких интервью, проведенных с бухгалтерами и аудиторами Эстонии.

Данная работа разделена на несколько глав: теоретический обзор, методика и результаты исследования.

В первой главе приводятся теоретические основы, используемые для того, чтобы получить ответ на вопрос исследования. Данная глава содержит краткую историю изменения учета аренды, основную характеристику стандартов МСФО 17 и МСФО 16, а также примеры отраслей, наиболее подверженных влиянию нового стандарта. Автор описывает причины перехода к новому стандарту, приводит возможные последствия предстоящих изменений как для арендаторов, так и для арендодателей, а также представляет анализ конкретного случая в качестве примера.

Вторая глава представляет собой описание методики, использованной для проведения интервью, и последующего анализа результатов. Под словом методика подразумевается описание процесса сбора данных и их обработки, описание методов, использованных для исследования. Приводится подробное объяснение каждого этапа, начиная от выбора метода исследования и заканчивая интерпретированием результатов.

В третьей главе представлены результаты исследования. Для облегчения последующего анализа ответы интервьюируемых были сгруппированы. На основе этих результатов были сделаны дальнейшие выводы. В последней главе еще раз рассматриваются и анализируются полученные результаты. Автор работы представляет выводы относительно данных, полученных из интервью со специалистами.

# 1. МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ПО УЧЕТУ ДОГОВОРОВ АРЕНДЫ

## 1.1. История учета аренды

Аренда является важным элементом финансирования. Она позволяет компаниям получить доступ к имуществу и оборудованию, не неся больших единовременных оттоков денежных средств в начале деятельности. Иногда аренда является единственным способом использовать актив, недоступный для покупки. (IFRS 16 ... 2016)

Начало учета аренды восходит к первым десятилетиям 20 века. В 1934 году была сформирована Комиссия по ценным бумагам и биржам США. Существующие до ее создания законы по регулированию ценных бумаг не были эффективными. Раскрытие финансовой информации в двадцатые годы прошлого века было добровольным. Создание комиссии способствовало тому, что компании стали обязаны публично раскрывать всю необходимую информацию для восстановления доверия инвесторов и прекращения вводящих в заблуждение продаж и фондовых манипуляций. С этого момента Комиссия по ценным бумагам и биржам США совместно с Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA) начали устанавливать стандарты бухгалтерского учета. Первый стандарт был опубликован в 1939 году и состоял из 51 бюллетеня относительно различных процедур бухгалтерского учета. Роспуск комиссии в 1959 году прекратил выпуск стандартов. Право перешло Совету по стандартам финансового учета (FASB). Учет аренды стал одним из первых предпринятых проектов FASB. В 1976 году был выпущен первый стандарт SFAS 13, Accounting for Leases. FASB совместно с Комитетом по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB) и по сегодняшний день



разрабатывают и контролируют общепринятые принципы бухгалтерского учета. (Edman 2011)

IASB был создан в 1973 году с целью выработки единых принципов бухгалтерского учета и финансовой отчетности во всем мире. Вскоре уже более 100 стран были представлены в комитете. (Международные ... 2012)

Выпущенный в 1980 году Exposure Draft 19, Accounting for leases (E19) был очень похож на SFAS 13, так как они оба определяли риски арендаторов и арендодателей, связанные с арендой. Через два года и этот стандарт был заменен обновленным – МСФО 17 Аренда (IAS 17, Accounting for leases). (History ... 2007)

До МСФО 17 учет аренды велся следующим образом: в финансовой отчетности арендатора в балансе актив не отражался, арендная плата учитывалась в отчете о прибыли и убытках (по принципу начислений). Проблема заключалась в том, что, несмотря на то, что в отдельных случаях арендатор являлся владельцем объекта аренды, он не отражал в балансе ни сам актив, ни связанные с ним обязательства. (Смолякова 2007) Из-за многочисленных замечаний стандарт неоднократно пересматривался, в него вносились поправки и уточнения (Ibid.). На данный момент также планируются существенные изменения в учете аренды.

## **1.2. МСФО (IAS) 17**

Согласно МСФО 17, если аренда является финансовой, она отражается в финансовой отчетности арендатора как необоротный актив и обязательство. В случае операционной аренды в течение всего срока аренды платежи систематически отображают в отчете о прибыли и убытках. В отчете о финансовом положении необходимо показывать лишь те предоплаты и начисления, относящиеся к арендуемым активам, которыми компания не владеет. Что касается арендодателя, согласно МСФО 17, ему необходимо показывать в балансе как дебиторскую задолженность, так и активы, которые сданы в финансовую аренду. Затраты на операционную аренду, в число которых входят и амортизационные отчисления, признаются как расходы. (Ibid.)

В МСФО 17 учет операционной аренды отличается от учета финансовой. По этой причине классификация аренды четко определяется в стандарте и зависит не от формы договора, а от сути сделки. (Удалова 2016)

«Финансовая аренда – это аренда, предусматривающая передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Право собственности в конечном итоге может как передаваться, так и не передаваться». (Международный ... 2012) В русском языке используется также понятие лизинг. «Операционная аренда – аренда, отличная от финансовой аренды» (Ibid.).

«Ниже представлены примеры обстоятельств, которые по отдельности или в совокупности обычно приводят к классификации аренды как финансовой (Ibid.):

1. договор аренды предусматривает передачу права собственности на актив арендатору в конце срока аренды;
2. арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на дату начала арендных отношений можно обоснованно ожидать реализации этого права;
3. срок аренды распространяется на значительную часть срока экономической службы актива даже при отсутствии передачи права собственности;
4. на дату начала арендных отношений приведенная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды;
5. сданные в аренду активы имеют такой специализированный характер, что только арендатор может использовать их без значительной модификации;
6. если у арендатора есть право на досрочное расторжение договора аренды, убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, относятся на арендатора;
7. прочие доходы или убытки от колебаний справедливой оценки остаточной стоимости начисляются арендатору (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части выручки от продажи в конце срока аренды); и
8. арендатор имеет возможность продлить аренду еще на один срок при уровне арендной платы значительно ниже рыночного».

Однако вышеупомянутое разделение договоров аренды вызвало многочисленные негативные отзывы, что привело к решению пересмотреть существующую модель учета и устранить сопутствующие ей недостатки.

### 1.3. МСФО (IFRS) 16

17 августа 2010 года Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB) и Совет по стандартам финансового учета США (FASB) совместно объявили о проекте по изменению стандарта об аренде МСФО 17. 13 января 2016 года Совет по Международным стандартам финансовой отчетности опубликовал МСФО 16 Договоры об Аренде (IFRS 16 Leases). (МСФО (IFRS) ... 2016)

Переход к новому стандарту был вызван прежде всего тем, что в адрес предыдущего стандарта накопилось много замечаний (МСФО 16 ... 2016а). Так как активы и обязательства не отображаются в балансе, а доходы и расходы в финансовых отчетах, у компаний есть возможность уменьшать или скрывать риски, с которыми они могут столкнуться. Другими словами, сильная позиция и имидж компании достигаются за счет неучтенных обязательств. Это существенным образом усложняет сравнение финансовых показателей предприятий для владельцев сбережений и может привести к тому, что два предприятия с абсолютно одинаковыми показателями будут восприняты инвесторами как финансово отличные друг от друга. Таким образом будут приняты разные инвестиционные решения. Подобные ситуации, в которых одинаковые договоры аренды оценивались абсолютно по-разному, и побудили начать исследования в отношении введения поправок в существующий стандарт об учете договоров аренды. (Öztürk, Serçemeli 2016)

Информация, предоставленная в настоящий момент в отчете о финансовом положении, отчете о совокупном доходе и отчете о движении денежных средств, недостаточна для того, чтобы инвесторы и аналитики могли принять решения (Săcărin 2017). Часто важные показатели просто не учитываются аналитиками, особенно в случаях, когда сложно разграничить договоры финансовой и операционной аренды, так как это требует дополнительных временных затрат на классификацию (Ibid.). Чтобы обеспечить сопоставимость между компаниями и определить коэффициент задолженности и задействованного капитала, в настоящее время элементы из отчета о финансовом положении корректируются информацией, находящейся в примечаниях и относящейся к операционной аренде. Это создает дополнительные расходы. Причиной этого является то, что договоры финансовой аренды отображаются в отчете о финансовом положении в дисконтированной стоимости, тогда как обязательства,

связанные с операционной арендой, представлены в примечаниях в недисконтированной стоимости. (Săcărin 2017)

В 2013 году годовая сумма арендной платы в крупнейших 50 странах мира составила 883,96 миллиардов долларов. Такая цифра указывает на тот факт, что незарегистрированные договоры аренды имеют крайне большое значение. (Öztürk, Serçemeli 2016) МСФО 16 предусматривает значительные изменения, которые окажут наибольшее влияние на арендаторов, у которых практически вся аренда отражается в бухгалтерском балансе (МСФО 16 ... 2016а).

В случае, если компании имеют крупные договоры аренды, отчетные показатели активов и обязательств резко повысятся. На данный момент компании в любом случае должны предоставлять информацию о договорах аренды, но из-за того, что она не отображается в балансе, ее легко скрыть или исказить. (МСФО (IFRS) 16 ... 2016) По словам председателя Совета по Международным стандартам финансовой отчетности Ханса Хоогерворста, новые требования к бухгалтерскому учету вводят учет аренды в 21 столетие, заканчивая многочисленные догадки, возникающие при подсчете обязательств по аренде в различных компаниях. Новый стандарт обеспечит столь необходимую прозрачность в отношении активов и обязательств компаний по аренде, что, в свою очередь, улучшит сопоставимость между компаниями-арендаторами. (Irvine 2016)

Новый стандарт вступит в силу с 1 января 2019 года. Применение разрешено ранее, если при этом применяются МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» (IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers) (Sivanantham 2016). МСФО 16 применяется ко всем видам аренды как к арендодателю, так и к арендатору (Ibid.).

При изменениях будет затронут не только бухгалтерский баланс. Меняется и порядок учета аренды на протяжении всего срока ее действия, а именно расходы, связанные с арендным договором, распределяются по годам. Это означает, что расходы по аренде будут в первые годы несколько выше, а в последующие несколько ниже определенной договором суммы. (Ibid.)

МСФО 16 во многом сохраняет определение аренды МСФО 17, но меняет руководство о том, как его применять. Это уточнение было необходимо, поскольку отмена учета операционной аренды за балансом вызвала необходимость введения строгой разделительной грани между договорами аренды и договорами об оказании

услуг. (Sivanantham 2016) Данное различие отразится на том, что договоры по аренде нужно будет вносить в баланс, тогда как договоры на обслуживание останутся за балансом (Fuller 2016).

Предприятиям, дочерние компании которых находятся по другую сторону Атлантического океана, придется использовать два набора счетов. Несмотря на то, что Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB) совместно с Советом по стандартам финансового учета (FASB) надеялись прийти к общему решению относительно учета аренды, FASB требует сохранения различия между операционной и финансовой арендой. (Ibid.) Новый стандарт ГААП США (US GAAP), так же как и МСФО 16, требует от арендатора признания активов и обязательств по аренде, предъявляет аналогичные требования к определению аренды и не вносит существенных изменений в отчетность арендодателя, однако IASB и FASB так и не пришли к единому решению, поскольку FASB продолжит признавать расходы на аренду в отчете о прибыли и убытках. (Irvine 2016)

Существуют различные мнения в отношении разницы между двумя стандартами. IASB считает, что данные различия не могут стать существенными в финансовой отчетности арендаторов. Другое мнение заключается в том, что разница между стандартами может повредить сопоставимости отчетов, так как учет разных договоров аренды будет расходиться. Некоторые специалисты считают, что ГААП США лучше согласует финансовую отчетность с основными денежными потоками и дает более справедливое представление по сравнению с МСФО 16. (Ibid.) Однако действительные последствия существующих различий можно будет заметить только после вступления стандартов в силу.

### **1.3.1. Воздействие на ключевые показатели компаний-арендаторов**

Самое главное изменение в МСФО 16 – это признание любой аренды в качестве финансовой, что влечет за собой отражение соответствующих активов и обязательств на балансе фирмы, вследствие чего их объем увеличивается. Однако для краткосрочной аренды и аренды малоценного имущества предусмотрены исключения. (IASB ... 2016)

В новом стандарте, по сравнению с предыдущим, появляется расширенное определение срока аренды и арендных платежей. Теперь срок аренды будет включать в себя и периоды продления договора. Арендатор может пересмотреть срок аренды

только в случае значительных изменений обстоятельств, которые находятся под его контролем. Арендодатель не может переоценить срок аренды. (IFRS 16 ... 2016)

С началом срока аренды арендатор должен осуществить дисконтирование арендных платежей по процентной ставке, которая должна быть определена в договоре аренды. (МСФО (IFRS) 16 ... 2016)

Отчет о прибылях и убытках также подвергается влиянию нового стандарта из-за разницы величины расходов в первые и последующие годы аренды. Со вступлением в силу нового стандарта изменится характер расходов. Появляются процентные и амортизационные расходы, которыми будут заменены расходы на аренду. (МСФО 16 ... 2016а) Произойдет также увеличение расходов по финансовой аренде по отношению к расходам по операционной аренде (Ibid.).

В 2010 году IASB совместно с FASB провели исследование в Бельгии и Голландии с целью выяснить возможные последствия устранения различия между финансовой и операционной арендой. В настоящее время незарегистрированные активы составляют около 6% от общего количества активов, а незарегистрированные долгосрочные обязательства составляют порядка 39% от общего числа обязательств. Финансовые показатели компаний-арендаторов, имеющих неучтенные договоры аренды, изменятся, когда договоры аренды будут капитализированы. Отражение операционной аренды в балансе вызывает существенное увеличение активов и обязательств. По этой причине ожидаются искажения во всех финансовых коэффициентах, которые затронет капитализация. Таким образом произойдет увеличение отношения обязательств к активам, а влияние на отношение обязательств к собственному капиталу, на коэффициент текущей ликвидности (отношение оборотных активов к краткосрочным обязательствам), на рентабельность активов будет негативным. Степень воздействия может варьироваться в зависимости от доли операционной аренды в предприятии, а также в зависимости от сферы деятельности. (Öztürk, Serçemeli 2016)

Новый стандарт повлияет и на другие финансовые показатели и показатели эффективности, которые используются обычно. Например, ожидается увеличение показателя EBITDA (прибыли до вычета процентов, налогов и амортизации), а также прибыли до налогообложения. Это можно объяснить следующим образом. Нововведения никак не затрагивают доходы предприятий, тогда как

расходы подвергаются изменениям. Согласно стандарту МСФО 17, в отчете о прибыли и убытках отображались операционные расходы. В связи с тем, что операционная аренда, согласно МСФО 16, будет классифицироваться как финансовая, операционные расходы отображаться в отчете не будут. Таким образом, принимая во внимание, что показатель EBITDA равен разнице между доходами предприятия и операционными расходами, которые будут равны нулю в отличие от нынешней ситуации, можно сделать вывод, что показатель EBITDA увеличивается. Соответственно этому увеличивается и прибыль от основной деятельности. Прибыль до налогообложения может как увеличиваться, так и уменьшаться, так как это зависит от периода времени, от амортизационных отчислений, а также процентной ставки, из-за которой сумма финансовых расходов также может варьироваться. (Săcărin 2017)

В число других, подверженных влиянию, показателей входят доля заемных средств, коэффициент оборачиваемости активов, коэффициент покрытия активов, прибыль от основной деятельности, чистая прибыль, EPS (прибыль на акцию), ROCE (рентабельность задействованного капитала), ROE (доходность капитала). Изменения могут также повлиять на условия кредитования, кредитные рейтинги и затраты по займам. (IFRS 16 ... 2016)

Введение нового стандарта не окажет влияния на отток денежных средств, однако структура потоков в отчете о движении денежных средств будет подвержена изменениям (Ibid.). Ранее, когда арендные платежи определялись как операционная аренда, в отчете о движении денежных средств они отражались как потоки от операционной деятельности. Теперь же погашение обязательств по аренде будет отражаться в денежных потоках от финансовой деятельности. Таким образом денежные потоки от операционной деятельности могут увеличиваться у многих арендаторов, но это будет компенсировано уменьшением денежного потока от финансовой деятельности. (Мерер 2016)

Отличительной особенностью МСФО 16 является необходимость раскрытия большего объема как количественной, так и качественной информации о лизинговой деятельности. В результате этого инвесторам и аналитикам предоставляется информация, на основе которой у них появляется возможность самим оценить сумму, сроки и неопределенность денежных потоков, возникающих от аренды. (Sivanantham 2016)

Отображение всех договоров аренды в балансе является спорным. Поэтому IASB пришел к некоторым компромиссам, чтобы уменьшить противоречия (IFRS 16 ... 2016). МСФО 16 содержит два важных исключения из признания договоров аренды. Первым исключением являются краткосрочные договоры аренды. Договор является краткосрочным, если срок аренды составляет 12 месяцев или менее. (Sivanantham 2016)

Второе исключение – договоры аренды малоценных активов, стоимость которых не превышает 5 000 долларов США. В данных случаях арендатор не должен признавать актив, представляющий собой право на использование, и обязательство по аренде, а имеет возможность вести учет в соответствии со стандартом МСФО 17. (IASB ... 2016) В таком случае платежи равномерно списываются в течение всего срока аренды (Ibid.).

Предприятия, имеющие в лизинге существенные активы, включая недвижимость, производственное оборудование, самолеты, корабли и технологии, вероятно, будут сильно затронуты. Влияние на предприятия с небольшими лизингами (компьютеры, офисная мебель, телефоны) может быть меньше. Такие активы могут не отображаться в балансе. (Ibid.) Наиболее сильно МСФО 16 повлияет на такие отрасли, как авиация, розничная торговля и туризм. (Мерер 2016)

IASB провело исследование, чтобы выяснить число предприятий с наиболее значительными внебалансовыми договорами по аренде в различных регионах. Для этого были сравнены забалансовые договоры по аренде в 1 022 предприятиях по всему миру. Согласно полученным данным, число предприятий распределилось следующим образом: Северная Америка – 482, Европа – 348, Азия/Тихоокеанский рубеж – 140, Латинская Америка – 29, Африка/Средний Восток – 23. (Fuller 2016) Данные цифры указывают на то, что распространенность забалансовых договоров очень различается в зависимости от основной сферы деятельности в том или ином регионе.

### **1.3.2. Анализ конкретного случая**

Для того, чтобы рассмотреть влияние нового стандарта на отчетность компаний-арендаторов, можно использовать тематическое исследование, проведенное на основе конкретной ситуации. Для этого в данной главе описаны результаты исследования, проведенного в 2017 году Мариан Сакарин, которые были представлены



в статье «IFRS 16 “Leases” – consequences on the financial statements and financial indicators» в Audit Financiar.

Исследование берет в пример следующую ситуацию. 01.01.x1 компания А берет в аренду новое здание у компании Б. Справедливая стоимость здания составляет 1 500 000 леев, а период его использования оценивается в 50 лет. Срок действия договора аренды составляет 5 лет. Годовая арендная плата в размере 12 000 леев выплачивается в начале каждого года. Используется ставка дисконтирования 7%. В компании А право на использование здания амортизируется. Для этого применяется линейный метод в течение всего срока действия договора.

В соответствии с МСФО 17, данное соглашение является операционной арендой. Таким образом, право на использование актива и соответствующее ему обязательство не отражаются в отчете о финансовом положении. Тем не менее, в примечаниях должна быть представлена общая сумма платежей, а также платежи в течение последующих пяти лет.

Согласно же МСФО 16 данное соглашение должно быть представлено в отчете о финансовом положении, где арендатор признает право на использование актива и соответствующее ему обязательство, которые оцениваются по дисконтированной стоимости в сумме 52 647 леев. Таким образом ежегодная амортизация составляет 10 529 леев (52 647/5).

$$12\,000 + 12\,000/(1+0,07) + 12\,000/(1+0,07)^2 + 12\,000/(1+0,07)^3 + 12\,000/(1+0,07)^4 = \\ = 52\,647$$

Арендная плата составляет 12 000 леев и выплачивается в начале каждого года. Процент составляет 7% от остатка обязательства, который представлен разницей между остатком на начало предыдущего года и изменением обязательства (разницей между арендной платой и процентом) на начало текущего года. Изменение обязательства на начало каждого года, а также его остаток представлены в таблице 1.

Если рассматривать баланс, согласно стандарту МСФО 17, аренда является операционной, поэтому в балансе ни актив, ни обязательство не представлены. Суммарная плата за аренду составляет 60 000 леев (12 000\*5) и отображается ежегодно за балансом. Однако в связи с вступлением в силу нового стандарта, можно заметить, что как актив, так и обязательство вводятся в баланс.

Таблица 1. График погашения задолженности по договору аренды (в румынских леях)

Дата	Арендная плата	Процент	Изменение обязательства	Остаток обязательства
01.01.x1				52 647
01.01.x1	12 000		12 000	40 647
01.01.x2	12 000	2 845	9 155	31 492
01.01.x3	12 000	2 204	9 796	21 697
01.01.x4	12 000	1 519	10 481	11 215
01.01.x5	12 000	785	11 215	0

Источник: (Săcărin 2017)

Право на пользование активом представляет собой разницу между приведенной (дисконтированной) стоимостью и амортизационными отчислениями, тогда как обязательство представлено, учитывая ежегодный процент. Влияние обоих стандартов на баланс компании А представлено в таблице 2.

Таблица 2. Влияние МСФО 17 и МСФО 16 на баланс компании А (в румынских леях)

Дата	МСФО 16			МСФО 17		
	актив	обязательство	за балансом	актив	обязательство	за балансом
31.12.x1	42 118	40 647	0	0	0	48 000
31.12.x2	31 589	31 492	0	0	0	36 000
31.12.x3	21 060	21 697	0	0	0	24 000
31.12.x4	10 531	11 215	0	0	0	12 000
31.12.x5	0	0	0	0	0	0

Источник: (Săcărin 2017)

Изменения в отчет о прибыли и убытках происходят прежде всего из-за того, что вместо расходов на аренду появляются амортизационные и процентные расходы. Как уже было упомянуто, показатель EBITDA возрастает по причине отсутствия расходов на аренду (при одинаковом доходе). Прибыль до налогообложения будет распределяться неравномерно, то есть, может как увеличиваться, так и уменьшаться в зависимости от амортизационных расходов и процентной ставки, однако в первые годы она будет заметно ниже, так как наибольшая часть расходов приходится непосредственно на первые периоды арендного срока. Согласно приведенному

примеру можно заметить тенденцию на увеличение прибыли к концу арендного срока по сравнению с МСФО 17. Подробный пример приведен в приложениях 1 – 2.

Общая величина чистого денежного потока изменениям подвержена не будет, однако величина денежных потоков от операционной деятельности повысится, так как погашение обязательств по аренде будет отражаться в денежных потоках от финансовой деятельности, которые, в свою очередь, уменьшатся на такую же сумму. Следовательно в отчете о движении денежных средств меняется только структура, а общий итог остается прежним. Это можно увидеть на примере таблицы, представленной в приложении 3.

Так как прибыль до налогообложения в первые годы договора аренды понижается из-за больших расходов, это оказывает негативное влияние на собственный капитал компании А. Однако если в первые годы происходит его уменьшение, то в последующие периоды расходы уменьшаются. Таким образом можно заметить, что на конец периода аренды влияние на собственный капитал компании абсолютно идентичное тому, которое было во время применения МСФО 17. Влияние на собственный капитал компании представлено в таблице 3.

Таблица 3. Влияние МСФО 17 и МСФО 16 на собственный капитал компании А (в румынских леях)

Дата	МСФО 16	МСФО 17	Последствия применения МСФО 16
31.12.x1	(13 374)	(12 000)	(1 374)
31.12.x2	(12 733)	(12 000)	(733)
31.12.x3	(12 048)	(12 000)	(48)
31.12.x4	(11 314)	(12 000)	+686
31.12.x5	(10 531)	(12 000)	+1 469
Всего:	(60 000)	(60 000)	0

Источник: (Săcărin 2017)

Проанализировав представленный пример, можно сделать вывод, что новому стандарту сопутствует увеличение активов и обязательств компании А, изменение структуры денежного потока без изменений его общей суммы, уменьшение прибыли и

капитала в первые годы действия договора. Однако на конец периода аренды прибыль и капитал остаются идентичными результатам, представленным согласно МСФО 17.

### **1.3.3. Воздействие на арендодателей**

Как уже было упомянуто, различие между операционной и финансовой арендой стирается только для арендаторов. Для арендодателей отличие остается прежним. Таким образом, с вступлением нового стандарта учет арендодателей изменениям не подлежит. (IFRS 16 ... 2016)

Арендодатель должен определить, с договором какой аренды он имеет дело – финансовой или операционной. Договором финансовой аренды является договор, который дает арендатору право использовать и контролировать определенную составляющую активов, принимать решения относительно ее использования, а также получать экономическую выгоду от ее использования в период, на который заключен договор. Остальные договоры являются операционной арендой. Таким образом можно заметить, что классификация аренды по существу осталась такой же, как и в МСФО 17. (МСФО 16 ... 2016a)

Несмотря на это, если рассматривать нововведения детально, можно заметить небольшие изменения в порядке учета арендодателя. Для них является обязательным применение нового определения аренды, следование новым указаниям касательно сделок продажи с обратной арендой и в отношении субаренды, а также соблюдение новых требований к раскрытию информации. (МСФО (IFRS) 16 ... 2016)

Ожидается, что заинтересованные стороны захотят ознакомиться с предстоящими изменениями задолго до вступления стандарта в силу в январе 2019 года (Ibid.). Большая часть информации, необходимая для внедрения МСФО 16, уже предоставлена в доступной форме. Получение дополнительной информации также не должно составить проблем, так как предприятиям предоставлено три года до вступления стандарта в силу. (Irvine 2016)

Своевременная оценка даст возможность предприятиям пересмотреть свою деятельность и вовлечь другие заинтересованные лица, если это необходимо. Происходящие изменения требуют дополнительного раскрытия информации, что, в свою очередь, требует дополнительного сбора данных. Этот процесс вместе с проверкой и стандартизацией данных может занять долгое время. (Ibid.)

Предприятия, чья деятельность связана с крупными обязательствами по аренде, тем более должны заранее начинать процесс сбора необходимых данных, чтобы впоследствии точно отобразить свои обязательства. Предприятия не должны упускать из виду весь спектр предстоящих нововведений, в том числе новые требования к системам и данным, воздействие на кредитные соглашения, распределяемую прибыль и так далее. (Fuller 2016) Многие специалисты также отмечают, что влияние МСФО 16 может быть недооценено. Может потребоваться значительно больше времени, чем ожидается, для того, чтобы собрать необходимые данные, разобраться в изменениях и применить их, поэтому стоит начать это делать раньше. (Irvine 2016)

Поскольку МСФО 16 вызывает настолько существенное изменение в бухгалтерском учете, IASB проводит особенно тщательный процесс подготовки к переходу. С 2009 года были проведены несколько публичных консультаций, сотни встреч, круглых столов и других мероприятий. В течение периода разработки стандарта было получено много комментариев относительно перехода к новому стандарту, большинство из которых поддерживают основные изменения, считают их обоснованными и необходимыми. Несмотря на позитивные отзывы, многие комментарии выражали обеспокоенность относительно стоимости и сложности нововведений. Из-за этого IASB внес изменения относительно снижения издержек и сложности, однако дополнительные расходы на внедрение остаются неизбежными. Тем не менее, по мнению IASB, преимущества нового стандарта значительно перевешивают сопутствующие его внедрению расходы. (Ibid.)

Чтобы оценить готовность предприятий к переходу к новому стандарту, необходимо проводить различные опросы или интервью с целью выяснить, ознакомлены ли специалисты с предстоящими изменениями, и повлияют ли эти изменения на деятельность предприятий.

#### **1.4. Отрасли, наиболее подверженные влиянию нового стандарта**

Наибольшее влияние принятие нового стандарта окажет на организации с высокой долей операционной аренды. К ним относятся арендаторы недвижимости, крупного оборудования и транспортных средств. Поэтому можно предположить, что наибольшее влияние будет оказано на розничных торговцев и авиакомпании, которые

арендуют имущество и воздушные суда в течение длительных периодов времени. (Fuller 2016)

#### **1.4.1. Розничная торговля**

Основная причина того, что наибольшее влияние введение нового стандарта окажет на сектор розничной торговли, заключается в активном использовании арендованных помещений для размещения точек продаж. (МСФО 16 ... 2016с)

Как правило, аренда помещений имеет характер аренды на средний срок (от 5 до 9 лет). При этом часто предусмотрена возможность возобновления аренды. Арендные платежи могут корректироваться в течение всего срока аренды, например, из-за влияния инфляции. Ранее такая аренда считалась операционной и, соответственно, в бухгалтерском балансе не отображалась. (Ibid.) В 2003 году было проведено исследование с целью выяснить важность аренды в розничном секторе в Англии, а также определить потенциальное воздействие на баланс предприятий в ситуации, если все договоры аренды будут указаны в балансе арендатора. Выяснилось, что неучтенные обязательства по операционной аренде в 3,3 раза превышают обязательства, представленные в балансе, а активы операционной аренды составляют 28% от общего количества активов. (Goodacre 2003)

В связи с принятием нового стандарта в балансе появятся арендуемые активы и соответствующие им обязательства. Исключения для малоценных активов и краткосрочной аренды в данном секторе существенной роли не сыграют, так как стоимость крупных помещений и срок аренды, как правило, превышают допустимые новым стандартом значения. В рассматриваемом секторе необходимо особенно внимательно и тщательно анализировать условия договоров. В некоторых договорах право на использование актива может быть отображено не достаточно конкретно, вследствие чего такое соглашение должно рассматриваться не как договор аренды, а как услуга. (Ibid.)

Величина компаний является важным фактором при определении степени влияния, однако в целом многочисленные исследования предполагают, что в связи с принятием нового стандарта среднее увеличение показателя EBITDA (чистый доход до вычета дивидендов, амортизации, налогов и процентов) составит 13% и увеличение долговых обязательств около 22%. Однако для компаний в индустрии розничной

торговли влияние окажется значительно более сильным. Например, соответствующие показатели могут увеличиться на 41% и 98% соответственно. (Fuller 2016) Амортизация, начисляемая за арендованные активы, должна увеличить прибыль от основной деятельности на 23% в случае капитализации операционной аренды, а прибыль после уплаты налогов может уменьшиться примерно на 7% (Öztürk, Serçemeli 2016). Однако величина прибыли как до налогообложения, так и после уплаты налогов зависит от многих факторов, например, от амортизационных расходов и процентной ставки. По этой причине приведенный выше процент очень условен.

#### **1.4.2. Авиакомпании**

Авиационная отрасль занимает второе место после розничной торговли по степени влияния нового стандарта. Сэр Дэвид Твиди (в прошлом председатель Совета по Международным стандартам финансовой отчетности) однажды заметил, что он никогда не летал на самолете, который действительно бы существовал на балансе авиакомпании. Действительно, использование договоров операционной аренды до сих пор было очень распространено в авиационной отрасли. Кроме того, все необходимые для осуществления полетов объекты в самом здании аэропорта также арендуются авиакомпаниями у владельца аэропорта. (Roese, Kroner 2016) По оценкам IASB, будущие платежи по внебалансовым договорам аренды могут составлять в среднем практически 30% от активов предприятия. Например, в некоторых авиакомпаниях стоимость их внебалансовых договоров аренды составляет 100% общей стоимости активов компании. (Ibid.)

Согласно новому стандарту различия между операционной и финансовой арендой стираются, поэтому практически все договоры аренды должны отображаться на балансе как актив и соответствующее ему обязательство. В связи с этим в балансы авиакомпаний по всему миру добавятся измеряемые в триллионах обязательства. (МСФО 16 ... 2016b)

Средний прирост обязательств на балансе оценивается в 47%, а из-за изменений в отчете о прибыли и убытках показатель EBITDA увеличится на 33%. Поскольку у большинства авиакомпаний обязательства по аренде выражены в долларах США, возникает большой риск из-за волатильности валют, что также может повлиять на прибыль или убытки. (Ibid.)

Изменения в балансе и отчете о прибыли и убытках авиакомпаний повлекут за собой существенные изменения в финансовых показателях, например, в отношении обязательств к активам, коэффициенте текущей ликвидности, прибыли до налогообложения, чистой прибыли и так далее (Roese, Kroner 2016).

В 2016 году было проведено исследование, в котором рассматривались различия между стандартами МСФО 17 и МСФО 16 в отношении арендатора и арендодателя в авиационном секторе. Была проведена оценка структуры флота и финансовых показателей нескольких авиакомпаний. Результаты исследования показали, что в случае отображения всех договоров аренды в балансе, финансовые показатели компании Lufthansa будут затронуты незначительно, тогда как, например, на компаниях Turkish Airlines и Pegasus изменения отразятся в большей степени. (Öztürk 2016)

Можно заметить, что многочисленные исследования единогласно подтверждают, что доля забалансовых договоров во всем мире чрезвычайно велика. Это значительно усложняет справедливое сопоставление отчетной информации различных компаний, поэтому устранение существующих недостатков на данный момент является необходимым решением сложившейся ситуации. Новый стандарт МСФО 16 стирает различия между операционной и финансовой арендой, что означает признание всех активов и соответствующих им обязательств по аренде на балансе компании. Данное изменение характерно только для отчетности арендатора. Для арендодателей новый стандарт существенных изменений не предусматривает. Подготовка к нововведениям может занять достаточно длительный период времени, поэтому уже сейчас проводятся многочисленные курсы и мероприятия, которые помогут специалистам и компаниям заранее ознакомиться с изменениями, и в случае необходимости принять соответствующие меры.



## **2. МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ**

В данной главе описывается процесс сбора данных для последующего анализа и методы их обработки. Далее будет подробно рассмотрен ход проведения практической части данной дипломной работы, условия проведения и методика сбора информации. Для ответа на поставленные вопросы исследования был использован качественный анализ, выполненный на основе нескольких интервью, проведенных с бухгалтерами и аудиторами Эстонии.

### **2.1. Выбор интервьюируемых и метода исследования**

Для того, чтобы получить ответы на поставленные вопросы исследования, было решено использовать качественный анализ данных. При выборе между количественным и качественным анализом автор работы исходил из того, что основной проблемой при проведении опроса, необходимого для количественного анализа, может стать недостаточное количество данных. Проведение опроса предполагает большую выборку, что могло доставить трудности, так как в Эстонии число компаний, использующих отчетность, составленную в соответствии с международными стандартами, невелико. Следовательно, так как большая часть специалистов не сталкивается в повседневной деятельности с их применением, найти достаточное количество респондентов крайне сложно. Также нужно было учитывать, что рассматриваемый стандарт (МСФО 16) вступает в силу только с января 2019 года, таким образом даже те бухгалтеры, деятельность которых предполагает применение стандарта, могли к данному моменту не успеть уделить достаточное количество времени тщательному изучению изменений. Принимая во внимание все возможные сложности, был сделан выбор в пользу более подробного метода – интервью с ограниченным количеством респондентов. Использование данного метода дает свои преимущества. Отвечающие не ограничены в своих ответах предложенными

вариантами, что дает возможность полноценно описать и оценить ситуацию. Вопросы в интервью предполагают открытые развернутые ответы, таким образом можно выразить свое мнение относительно предложенной темы.

Для того, чтобы иметь возможность выполнить полноценный анализ, автор данной работы посчитал необходимым провести интервью с пятью респондентами. Так как стаж и опыт могут повлиять на осведомленность в области международных стандартов, было решено опросить специалистов, занимающих разные позиции в разных организациях. Деятельность предприятий отличается, что дает возможность оценить степень информированности отвечающих вне зависимости от конкретного рода деятельности компании, в которой они работают. Главным условием являлось применение международных стандартов в отчетности предприятия. Специалисты, деятельность которых напрямую зависит от вступающих в силу нововведений, могут точнее, справедливее оценить и прокомментировать предстоящий переход к новому стандарту.

Несмотря на то, что все респонденты имеют большой опыт в своей области, их деятельность отличается. Имена респондентов и названия предприятий не разглашаются в интервью по желанию самих респондентов, исходя из принципов конфиденциальности. Двое из пяти отвечающих являются главными бухгалтерами. Третий бухгалтер пока не занимает должность главного бухгалтера, однако его деятельность тоже связана с международными стандартами. Также одно интервью было проведено с помощником главного бухгалтера одного из крупных предприятий-арендодателей в Эстонии. Последнее интервью было проведено с присяжным аудитором. Данная специальность предполагает особенную осведомленность в любых предстоящих изменениях в учете. Стаж работы главных бухгалтеров и аудитора составляет более 20 лет. Разные должности дают возможность сравнить, насколько отличается информированность отвечающих в зависимости от их позиции и степени ответственности.

## **2.2. Проведение интервью и интерпретирование результатов**

Время и место проведения интервью были обговорены с каждым респондентом заранее. Все интервью были проведены в устной форме. Несколько респондентов

попросили заранее отправить им перечень вопросов, чтобы иметь общее представление о сложности предстоящего интервью и, в случае необходимости, подготовиться по пунктам, требующим детальных и развернутых ответов. Интервью состояло из одинаковых для всех респондентов 15 вопросов, при составлении которых автор учитывал возможную необходимость в уточняющих вопросах или же в сокращении их объема. В результате такой надобности не возникло, так как ответы на все вопросы были объемные и информативные. Полученные ответы дают возможность оценить:

- как предприятия и сами специалисты готовятся к предстоящему переходу от МСФО 17 к МСФО 16 и знакомятся с нововведениями,
- насколько подробно специалисты изучили предстоящие изменения,
- насколько необходимыми они считают данные изменения и какими видят их последствия,
- как отразятся предстоящие изменения на деятельности бухгалтеров и предприятий.

Полный список вопросов, используемых для проведения интервью, представлен в приложении 4.

Первые вопросы интервью составлены таким образом, чтобы можно было выяснить основные причины перехода к новому стандарту, а также определить важность этого перехода. Некоторые вопросы имеют более специфический характер и проверяют степень осведомленности бухгалтеров об изменениях, сопутствующих переходу к МСФО 16. Некоторые из них могут помочь определить влияние нового стандарта на деятельность бухгалтеров и компаний, а также выявить возможные сложности и проблемы, с которыми они могут столкнуться. Последние вопросы уточняют, насколько к данному моменту времени в предприятиях распространено проведение дополнительного обучения бухгалтеров, и какие возможности для этого предусмотрены.

Интервью были проведены в период с 15.03.2017 по 31.03.2017. Продолжительность интервью, проведенных в устной форме, составила в среднем не более 20 минут. Для сохранения более точной информации от отвечающих было получено согласие на то, чтобы интервью были записаны.

Интервью было сохранено с помощью диктофона на мобильном телефоне. Позже интервью было транскрибировано, то есть переведено из устного формата на

бумажный. Транскрибированные тексты можно найти в приложениях 5 – 9 к данной работе. Для точного переноса текста был использован ряд символов, представленный в таблице 4.

Таблица 4. Условные обозначения для транскрибирования интервью

А	реплика автора
Р	реплика респондента
(.x)	пауза (x – продолжительность паузы в секундах)
(.)	короткая пауза
((действие))	действие интервьюируемого человека

Источник: таблица составлена автором

Впоследствии полученные тексты были проанализированы. Использование идентичных вопросов в нескольких интервью дает возможность сравнить ответы между собой и прийти к общему выводу. Был проведен перекрестный анализ содержания ответов (cross-case), на основе которого в последствии будут сделаны выводы. Для упрощения восприятия ответов были составлены таблицы 5 – 10, в которых кратко изложены основные точки зрения респондентов.

## **3. РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ**

### **3.1. Результаты**

Для того, чтобы проведение дальнейшего исследования стало возможным, была поставлена первая задача – убедиться, что все специалисты к данному моменту уже ознакомились с изменениями, сопутствующими переходу от МСФО 17 к МСФО 16. Для этого был задан вопрос: «Ознакомились ли Вы уже с предстоящими изменениями?». Все респонденты ответили на него положительно. Однако один из отвечающих уточнил, что ознакомился очень кратко, для детального изучения пока еще не было времени. Стоит отметить, что данный респондент занимает позицию помощника бухгалтера, в отличие от других отвечающих. Можно предположить, что уровень осведомленности значительным образом зависит от занимаемой должности. Позиция главного бухгалтера или аудитора предполагает высокий уровень знаний и обязанность первыми узнавать о любых изменениях. Проведение аналогичного опроса среди специалистов с меньшим стажем и опытом, скорее всего, предполагает менее точные и детальные ответы. Также нужно не забывать о том, что изменения вступают в силу только с 2019 года. Следовательно, у бухгалтеров еще есть время для того, чтобы разобраться в нововведениях. Однако можно сделать вывод, что бухгалтеры Эстонии в большинстве своем к 2017 году уже изучили нововведения, заранее оценив масштаб предстоящих изменений и их влияние на ведение учета.

Следующей задачей стало выяснить, в чем заключаются основные причины перехода к новому стандарту, а также, насколько важными специалисты считают сопутствующие этому изменения. Точки зрения отвечающих представлены в таблице 5.

Таблица 5. Необходимость и причины перехода к новому стандарту

Занимаемая должность	Необходимость и причины перехода в новому стандарту
Помощник главного бухгалтера	<ul style="list-style-type: none"> <li>• необходим</li> <li>• более понятная и ясная картина в отчетности</li> <li>• причина: стремление к более детальной отчетности</li> <li>• заинтересованные лица: арендаторы</li> </ul>
Главный бухгалтер 1	<ul style="list-style-type: none"> <li>• улучшенная сопоставимость между организациями</li> <li>• отсутствие информации об аренде в отчете о финансовом положении</li> <li>• причина: искаженная информация о финансовом положении компании</li> <li>• заинтересованные лица: инвесторы и собственники</li> </ul>
Аудитор	<ul style="list-style-type: none"> <li>• переход важен</li> <li>• учитывает недостатки предыдущего стандарта</li> <li>• единые принципы отражения договоров аренды</li> <li>• причина: недостаточно верная информация о финансовой позиции компании из-за отсутствия обязательств на балансе</li> <li>• заинтересованные лица: пользователи отчетности и инвесторы</li> </ul>
Бухгалтер	<ul style="list-style-type: none"> <li>• необходим, так как требования устарели</li> <li>• пересматривает порядок учета</li> <li>• в отчетности видно больше важной информации; станет прозрачнее</li> <li>• причина: отчеты не отражают действительности</li> <li>• заинтересованные лица: банки, кредиторы, инвесторы, аналитики</li> </ul>
Главный бухгалтер 2	<ul style="list-style-type: none"> <li>• важнейшие перемены для бухгалтерского учета</li> <li>• неполная картина финансовой позиции компаний-арендаторов</li> <li>• причина: инвесторы и аналитики нуждаются в полной картине</li> <li>• заинтересованные лица: инвесторы и финансовые аналитики</li> </ul>

Источник: таблица составлена автором на основе приложений 5 – 9

Все респонденты в своих ответах подчеркнули необходимость этого перехода, так как новый стандарт учитывает недостатки предыдущего МСФО 17, который используется уже несколько десятилетий и требования которого уже устарели. МСФО 16 некоторые называют революционным в сфере бухгалтерского учета, поскольку он завершает период забалансового финансирования и коренным образом меняет порядок учета у арендаторов. Он объединяет принципы отражения договоров аренды, улучшая сопоставимость между организациями, и обеспечивает более ясную картину в отчетности, которая позволяет ее пользователям видеть больше информации, влияющей на деятельность предприятия.

Главной причиной перехода к новому стандарту можно назвать стремление к более ясной и прозрачной отчетности. Главными заинтересованными лицами являются, прежде всего, инвесторы и другие внешние пользователи финансовой отчетности

(финансовые аналитики, кредиторы и другие). На данный момент более 85% обязательств по аренде не отображается в балансах компаний, то есть информация об аренде в отчете о финансовом положении отсутствует. Следовательно, отчеты не отображают действительного положения дел, а пользователи отчетности получают неполную и искаженную информацию о финансовом положении компании, так как влияние суммы признанных активов и обязательств на финансовые показатели является существенным. Это не позволяет инвесторам и другим пользователям отчетности проводить справедливое сравнение компаний. Новый стандарт предоставит им более правдивую и полную информацию.

Дальнейшие вопросы касаются непосредственно самих изменений и степени осведомленности респондентов в различных нюансах и деталях перехода. Краткий обзор ответов об изменениях в бухгалтерском учете представлен в таблице 6.

Таблица 6. Основные изменения в бухгалтерском учете

Занимаемая должность	Основные изменения в бухгалтерском учете
Помощник главного бухгалтера	<ul style="list-style-type: none"> <li>• арендатор: отражение арендованных активов на балансе</li> <li>• арендодатель: существенных изменений нет</li> </ul>
Главный бухгалтер 1	<ul style="list-style-type: none"> <li>• арендатор: отражение активов и обязательств, связанных с договорами аренды, в отчете о финансовом положении</li> <li>• арендодатель: учет аренды остается прежним</li> </ul>
Аудитор	<ul style="list-style-type: none"> <li>• арендатор: пропадает разделение на операционную и финансовую аренду; необходимы корректировки в классификации аренды; аренда отображается в балансе как обязательство по аренде, а актив представлен правом на пользование</li> <li>• арендодатель: сохраняется различие между операционной и финансовой арендой; изменений нет</li> </ul>
Бухгалтер	<ul style="list-style-type: none"> <li>• арендатор: меняется схема признания расходов (основная часть на начальных этапах); отдельный учет сервисного элемента</li> <li>• арендодатель: дополнительные требования к раскрытию информации</li> </ul>
Главный бухгалтер 2	<ul style="list-style-type: none"> <li>• арендатор: на учет ставится актив – право пользования, на который начисляется амортизация, и обязательство по аренде</li> <li>• арендодатель: понятие операционной и финансовой аренды осталось в силе; учет не меняется</li> </ul>

Источник: таблица составлена автором на основе приложений 5 – 9

Если рассматривать изменения в бухгалтерском учете, первым делом нужно отметить, что коснутся они по большей части арендаторов, у которых существенным

образом меняется порядок учета. Для них пропадает разделение аренды на операционную и финансовую, и появляется требование отражать активы и обязательства, которые связаны с договорами аренды, в отчете о финансовом положении. Аренда должна быть отображена как обязательство по аренде, а соответствующий ему актив будет представлен правом на пользование. Первоначальная величина актива равна величине обязательства, к которой добавляются дополнительные издержки, в последствии на него начисляется амортизация. Величина обязательства представлена дисконтированной стоимостью будущих арендных платежей. Для большинства договоров аренды изменится и схема признания расходов, основная часть которых будет признаваться на начальных этапах. Также вводится требование об отдельном учете сервисного элемента. Ответы респондентов об изменениях в балансе арендатора и выделении сервисного элемента в учете представлены в таблице 7. Для арендодателей существенных изменений не предвидится, так как для них различие между операционной и финансовой арендой сохраняется.

Таблица 7. Изменения в балансе арендатора и выделение сервисного элемента в учете

Занимаемая должность	Изменения в балансе арендатора и выделение сервисного элемента в учете
Помощник главного бухгалтера	<ul style="list-style-type: none"> <li>• у арендатора добавится актив и соответствующее обязательство на балансе</li> <li>• выделение сервисного элемента не нужно</li> </ul>
Главный бухгалтер 1	<ul style="list-style-type: none"> <li>• практически все договоры встанут на баланс</li> <li>• новые активы и обязательства в балансе</li> <li>• разграничение между договорами аренды и договорами об оказании услуг</li> <li>• требование об отдельном учете сервисного элемента, но есть исключение</li> </ul>
Аудитор	<ul style="list-style-type: none"> <li>• баланс увеличится на сумму активов и обязательств</li> <li>• требование об отдельном учете сервисного элемента, но есть исключение</li> </ul>
Бухгалтер	<ul style="list-style-type: none"> <li>• баланс обогатится (активы – право на пользование и обязательства)</li> <li>• требование об отдельном учете сервисного элемента, но есть исключение для упрощения учета</li> </ul>
Главный бухгалтер 2	<ul style="list-style-type: none"> <li>• отчет пополнится новыми активами и обязательствами</li> <li>• новые обязательства могут повлиять на отношение к компании кредиторов и инвесторов</li> <li>• требование об отдельном учете сервисного элемента, но есть исключение</li> </ul>

Источник: таблица составлена автором на основе приложений 5 – 9



Как уже было упомянуто выше, основные изменения отразятся на балансах арендаторов. Все пять респондентов дали практически идентичные корректные ответы на вопрос о том, какие именно изменения ожидаются в балансе, что подтверждает их осведомленность в самых главных нововведениях, которые затронут многие компании. В настоящее время большинство договоров классифицируются как операционная аренда, соответственно, никакие активы и обязательства на балансе компаний не отображаются. Так как, согласно МСФО 16, понятия операционной аренды больше не существует, практически все договоры аренды встают на баланс. Вследствие этого баланс пополнится активами, представленными правом на пользование, и обязательствами, связанными с договорами аренды. Дополнительные активы негативного влияния на баланс и на репутацию компании не оказывают, а вот появившиеся обязательства могут повлиять на отношение к предприятию инвесторов и других внешних пользователей финансовой отчетности.

На последующие вопросы, уточняющие детали нововведений, некоторые ответы оказались менее точными. Например, следующий вопрос был связан с необходимостью выделения сервисного элемента в учете. Один из респондентов дал ошибочный ответ, что выделять сервисный элемент не нужно. В действительности же новый стандарт требует этого от арендаторов. Причиной неточности, скорее всего, является сложность вопроса, который требует очень детального ознакомления с новыми требованиями. Возможно также сказывается то, что отвечающий является помощником главного бухгалтера предприятия, которое является преимущественно арендодателем, следовательно, вышеупомянутое изменение не является значительным конкретно для деятельности их компании, и по этой причине ему не было уделено достаточно внимания. Все остальные респонденты в своих ответах оказались абсолютно правы. Одним из главных изменений является именно разграничение между договорами аренды и договорами об оказании услуг, то есть вводится требование об отдельном учете сервисного элемента. Однако для упрощения учета было введено исключение. В случае, если сервисный элемент составляет незначительную часть договора, то есть доля услуг в общей сумме платежей мала, арендаторам разрешается по своему усмотрению учитывать весь договор как аренду. В таблице 8 представлены ответы респондентов на вопросы о других нововведениях согласно новому стандарту.

Таблица 8. Прочие нововведения, сопутствующие МСФО 16

Занимаемая должность	Дисконтирование платежей	Исключения для активов небольшой стоимости на небольшой срок
Помощник главного бухгалтера	<ul style="list-style-type: none"> <li>зависит от стоимости аренды</li> <li>дисконтирование при дорогостоящей аренде</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>в данном случае изменений нет</li> </ul>
Главный бухгалтер 1	<ul style="list-style-type: none"> <li>обязательство отображается в дисконтированной сумме будущих платежей</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>освобождение от признания активов и обязательств</li> <li>период не дольше 12 месяцев</li> <li>стоимость не выше 5000\$</li> </ul>
Аудитор	<ul style="list-style-type: none"> <li>обязательства нужно дисконтировать исходя из эффективной ставки, обозначенной в договоре</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>есть исключения</li> </ul>
Бухгалтер	<ul style="list-style-type: none"> <li>дисконтирование необходимо</li> <li>ставка дисконтирования указана в договоре</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>учет остается аналогичным нынешнему</li> <li>период не дольше 12 месяцев</li> <li>стоимость не выше 5000\$</li> </ul>
Главный бухгалтер 2	<ul style="list-style-type: none"> <li>обязательство отображается в дисконтированной сумме будущих платежей</li> <li>ставка указана в договоре</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>период не дольше 12 месяцев</li> <li>стоимость не выше 5000\$</li> </ul>

Источник: таблица составлена автором на основе приложений 5 – 9

Одним из новшеств, представленных в новом стандарте, является дисконтирование платежей, о котором упомянул каждый из респондентов. Если не принимать во внимание договоры аренды небольшой стоимости, для которых предусмотрено исключение, рассматриваемое далее, согласно новому стандарту, обязательство по аренде должно рассчитываться как дисконтированная стоимость будущих арендных платежей. Если договор не содержит суммы процентов, включенные в арендные платежи, то дисконтирование происходит по ставке, обозначенной в договоре. В случае, если ставка в договоре не указана, то применяется ставка, по которой арендатор мог бы заимствовать такую же сумму в той же валюте на тот же срок.

Для упрощения учета было решено ввести некоторые исключения. В некоторых случаях организации будут освобождены от обязательства признавать лизинговые активы и обязательства, то есть учет останется аналогичным текущему учету операционной аренды. Исключениями являются краткосрочные договоры длительностью не более 12 месяцев; договоры, заканчивающиеся в течение 12 месяцев

с момента перехода к новому стандарту; и малоценные активы, стоимость которых не выше 5 000 долларов США (например, мобильные телефоны, мебель и так далее). О действующем исключении были проинформированы все отвечающие, однако не все из них смогли назвать точные границы стоимости и длительности периода, на которые исключение распространяется. Тем не менее данная неточность не является столь существенной, так как такого рода детали всегда возможно уточнить в самом стандарте.

Одной из главных задач являлось выяснить, как переход на новый стандарт повлияет на деятельность специалистов (бухгалтеров и аудиторов) и на деятельность компаний в целом. Краткий обзор мнений респондентов представлен в таблице 9.

Таблица 9. Влияние МСФО 16 на деятельность специалистов и компаний

Занимаемая должность	Влияние на деятельность специалистов и компаний
Помощник главного бухгалтера	<ul style="list-style-type: none"> <li>• влияние не является существенным</li> <li>• необходимость один раз пересмотреть отчетность</li> <li>• минимальное влияние на компанию, так как компания-арендодатель</li> <li>• изменения в программах не требуются</li> </ul>
Главный бухгалтер 1	<ul style="list-style-type: none"> <li>• пересмотр имеющихся договоров аренды</li> <li>• определение наличия сервисного компонента</li> <li>• классификация договоров операционной аренды в качестве финансовой</li> <li>• дополнительные изменения в программах не нужны, можно использовать имеющиеся настройки для учета финансовой аренды</li> </ul>
Аудитор	<ul style="list-style-type: none"> <li>• усложнение деятельности бухгалтера</li> <li>• больше работы для аудитора в первый год (проверка перехода)</li> <li>• скорее всего, изменения в программах не нужны</li> </ul>
Бухгалтер	<ul style="list-style-type: none"> <li>• усложнение учета (переоценка активов, появление амортизационных и процентных расходов)</li> <li>• влияние на многие финансовые показатели компаний, влияние на восприятие компаний инвесторами</li> <li>• возможная переоценка выбора между арендой и покупкой</li> <li>• изменения в программах, скорее всего, не нужны, автоматическим процесс так или иначе не станет</li> </ul>
Главный бухгалтер 2	<ul style="list-style-type: none"> <li>• первые договоры могут вызвать сложности и вопросы</li> <li>• срок, предоставленный на подготовку, достаточен для введения изменений без особых сложностей</li> <li>• время покажет простоту или сложность учета</li> <li>• скорее всего, без изменений в программах не обойтись</li> </ul>

Источник: таблица составлена автором на основе приложений 5 – 9

Безусловно, степень влияния изменений на предприятия зависит от рода их деятельности. Как уже было сказано, деятельность и финансовые показатели компаний-арендодателей практически не будут затронуты, чего нельзя сказать об отчетности и показателях компаний-арендаторов. Особенно сильное влияние будет оказано на компании, которые для своей основной деятельности арендуют крупное имущество или помещения. Признание новых активов и обязательств скажется на многих финансовых показателях, что может существенно повлиять на восприятие компаний инвесторами и кредиторами. Также организации могут переоценить будущие решения относительно выбора между арендой и покупкой.

Деятельность бухгалтеров таких предприятий скорее всего будет усложнена, особенно в первое время после вступления стандарта в силу. Первые договоры аренды могут вызвать немало вопросов и сложностей. Учет, безусловно, усложнится, потому что необходимо будет пересмотреть уже имеющиеся договоры аренды, определить наличие сервисного компонента, переклассифицировать договоры операционной аренды в договоры финансовой. Однако, по мнению респондентов, на изучение нововведений и подготовку к переходу предоставлено достаточное количество времени. Если заранее провести подготовительную работу и вовремя совершить переход, сложностей возникнуть не должно. Изменения в деятельности самих отвечающих зависят от занимаемой ими позиции. Так, помощник главного бухгалтера предприятия-арендодателя отмечает, что в своей деятельности колоссальных сложностей он не ожидает. Необходимо будет пересмотреть отчетность, когда стандарт вступит в силу. Бухгалтеры компаний-арендаторов ожидают особые сложности на начальных этапах, так как переоценка договоров требует дополнительного времени и усилий. Изменений в используемых бухгалтерами программах не ожидается, так как есть возможность использовать настройки, которые в данный момент применяются для учета финансовой аренды. Однако пока что это всего лишь предположения, которые не подтверждаются до вступления стандарта в силу. Конкретных примеров предстоящих изменений в своей деятельности практически никто из специалистов приводить не стал, и автор данной работы посчитал неэтичным уточнять такие детали. Один из бухгалтеров отметил, что для их компании пересмотра требуют договоры аренды помещений, и договор, в который включен сервисный элемент. Деятельность аудитора также будет усложнена в первый год после вступления стандарта в силу, так как

необходимо будет проверять осуществление перехода. В дальнейшем затруднений не ожидается.

Любые нововведения представляют собой определенную сложность для тех, кто с ними сталкивается. По этой причине респондентам было предложено обозначить самые сложные, по их мнению, моменты в переходе с одного стандарта на другой, а также внести свои предложения для упрощения учета аренды, с которыми можно ознакомиться в таблице 10.

Таблица 10. Сложности при переходе к новому стандарту и предложения для упрощения учета

Занимаемая должность	Предложения для упрощения учета аренды	Сложности при переходе к новому способу учета
Помощник главного бухгалтера	<ul style="list-style-type: none"> <li>• обозначить четкие рамки признания арендованного имущества</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• первый раз пересмотреть арендованные активы</li> </ul>
Главный бухгалтер 1	<ul style="list-style-type: none"> <li>• предложений нет</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• начальный этап самый сложный</li> <li>• изменения, расчеты, ввод данных придется проводить вручную</li> </ul>
Аудитор	<ul style="list-style-type: none"> <li>• использование операционной аренды</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• введение корректировок в отчеты</li> <li>• расчет процентов по договорам, в которых они не указаны</li> </ul>
Бухгалтер	<ul style="list-style-type: none"> <li>• предложений нет</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• взятие на учет актива, его оценка</li> <li>• сбор информации по первоначальным затратам</li> <li>• выполнение новых расчетов</li> </ul>
Главный бухгалтер 2	<ul style="list-style-type: none"> <li>• предложения могут появиться после вступления стандарта в силу</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• оценить влияние договоров на баланс</li> <li>• сбор данных по договорам</li> <li>• оценить необходимость привлечения эксперта</li> </ul>

Источник: таблица составлена автором на основе приложений 5 – 9

Самым сложным все респонденты считают подготовительный этап и непосредственно сам переход на новый стандарт. Для оценки потенциального влияния нового стандарта бухгалтерам нужно собрать необходимые данные по договорам аренды и оценить их влияние на баланс. Возможно, в некоторых предприятиях понадобится помощь эксперта, поэтому заранее нужно оценить необходимость его привлечения. Все изменения, расчеты, ввод данных в программу придется бухгалтеру делать вручную, что потребует дополнительных временных затрат. Многочисленные

корректировки, пересмотр арендованных активов, взятие на учет и оценка новых активов, сбор дополнительной информации по первоначальным затратам по каждому имеющемуся договору аренды, расчет процентов по договорам, в которых они не указаны – все это создает дополнительные сложности на начальных этапах. Однако в большинстве своем специалисты не считают данные корректировки в своей деятельности крайне затруднительными. Только лишь применив новые требования на практике, можно понять, усложнил ли переход процесс учета или нет, и внести какие-либо предложения по его оптимизации.

Наконец, для того, чтобы узнать, каким образом проходит ознакомление бухгалтеров и аудиторов с новым стандартом, было задано несколько вопросов про дополнительное обучение. На основе полученной информации можно сделать вывод, что к первой половине 2017 года большинство бухгалтеров ознакомились с предстоящими изменениями самостоятельно, изучив сам стандарт, а также представленную в интернете информацию, которой к настоящему моменту не очень много. Однако в ближайшее время ожидается большее количество лекций и статей, которые прояснят и объяснят все нюансы. Для главных бухгалтеров посещение дополнительных курсов является обязательным, также как и для аудитора. Аудиторы обязаны проходить обучение на курсах, организуемых аудиторской палатой, в объеме 40 часов в год, на которых, возможно, изменения в связи с принятием нового МСФО 16 и станут одной из основных тем. Так как новый стандарт является сложным и достаточно объемным документом, рассматривает много связанных с арендой вопросов, все специалисты хотели бы пройти соответствующее обучение. Поэтому бухгалтеры находятся в процессе сбора информации о возможности пройти его на различных курсах.

### **3.2. Выводы по результатам исследования**

В проведенном исследовании был рассмотрен актуальный на данный момент переход к новому стандарту по учету аренды. Даже принимая во внимание, что стандарт вступает в силу только с января 2019 года, уже сейчас необходимо начинать постепенную подготовку к предстоящим переменам. Проведенный опрос показал, что специалисты компаний Эстонии, которых коснутся изменения, уже ознакомились с

нововведениями. К настоящему моменту новый стандарт был изучен ими самостоятельно, однако все специалисты отметили, что планируют пройти соответствующее обучение в ближайшее время. В случае, если такой возможности не появится, в интернете постепенно появляются различные статьи, которые позволяют изучить все детали без посещения каких-либо курсов.

Ответы респондентов на поставленные вопросы оказались очень подробными, подчеркивающими все детали и исключения. Если оценивать степень готовности бухгалтеров Эстонии к переходу к МСФО 16 исключительно по данным, полученным на основе интервью, можно сделать вывод, что специалисты в Эстонии своевременно и подробно изучают любые возможные изменения, которые могут повлиять на их деятельность.

Согласно мнению бухгалтеров и аудиторов, переход к новому стандарту является справедливым решением, так как изменения учитывают недостатки предыдущего МСФО 17. Если ранее некоторые обязательства компаний-арендаторов было возможно скрыть, то с введением новых требований стирается разница между понятиями операционной и финансовой аренды, а вместе с этим возникает необходимость ее отображения на балансе. Таким образом ожидается повышение прозрачности информации, которая имеет важное значение для пользователей финансовой отчетности. Очевидно, что изменения повлияют на многие финансовые показатели компаний. Особенно сильному влиянию будут подвержены компании с высокой долей операционной аренды, например, арендаторы помещений и транспортных средств.

В связи с принятием нового стандарта деятельность бухгалтера будет также подвержена небольшим изменениям. Некоторые сложности могут возникнуть на начальных этапах, которые подразумевают различные корректировки уже имеющихся данных, а также новые расчеты, которые требуют дополнительных временных затрат. Деятельность аудитора подвергнется наибольшему влиянию в первый год после вступления стандарта в силу, так как в их обязанности войдет проверка осуществления перехода.

Таким образом, можно сделать вывод, что изменения, сопутствующие новому стандарту, являются рациональными и упорядочивают систему учета. Нововведения, разумеется, повлияют на ключевые показатели некоторых компаний, а также скажутся

на деятельности бухгалтеров и аудиторов, однако справедливо оценить влияние нового стандарта можно будет только после его вступления в силу.



## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Темой данной дипломной работы являются изменения, происходящие в связи с переходом на новый международный стандарт по учету договоров аренды. Целью данной работы являлось выяснить, какие именно изменения ожидаются в связи с переходом от МСФО (IAS) 17 к МСФО (IFRS) 16, и что эти изменения повлекут за собой. Автор поставил цель выявить нововведения и их последствия, а также узнать мнение и степень осведомленности бухгалтеров и аудиторов Эстонии о предстоящем переходе к новому стандарту.

Автор дипломной работы считает, что поставленная цель была достигнута, так как получены ответы на вопросы исследования и достигнуты задачи. Найти ответы на поставленные вопросы удалось с помощью как теоретического обзора, так и практической части исследования, которая заключалась в качественном анализе данных. Данные были получены в результате интервью, проведенных с бухгалтерами фирм Эстонии, а также с присяжным аудитором.

Одной из основных задач являлось изучить историю международных стандартов финансовой отчетности, характеристики МСФО 17 и МСФО 16, чтобы на основе полученной информации выяснить причины перехода к новому стандарту, а также оценить возможные последствия предстоящих изменений. Принимая во внимание также мнение специалистов, можно сделать вывод, что основной причиной перехода к новой системе учета аренды являлись недостатки предыдущего стандарта МСФО 17, которые заключались в недостаточно прозрачной информации, доступной для пользователей. В случае операционной аренды у арендатора была возможность скрыть обязательства, не отобразив их на балансе. МСФО 16 исправляет этот недостаток, так как устраняет разницу между операционной и финансовой арендой, вынуждая тем самым отображать все активы и соответствующие им обязательства на балансе.

Переход к новому стандарту больше всего затронет учет арендаторов. Вышеупомянутое нововведение, а также изменения в отчете о прибыли и убытках и в

отчете о движении денежных средств касаются учета арендатора. Это повлияет на многие финансовые показатели компаний, в особенности фирм с высокой долей операционной аренды, например, арендаторов помещений, крупных транспортных средств. По этой причине отраслями, на которых наибольшим образом отразятся нововведения, станут сектор розничной торговли и авиационный сектор. Для арендодателя явных изменений в учете не предвидится. Деятельность арендаторов может сказываться и на деятельности арендодателей, однако эти изменения не будут столь существенными.

Проведенные интервью показали, что по мнению специалистов, переход к МСФО 16 является оправданным и справедливым. На деятельности многих компаний это изменение не отразится, если они не пользуются договорами финансовой и операционной аренды. В случае, если компания использует отчетность, составленную в соответствии с новым стандартом, подготовка к переменам занимает определенное количество времени. Таким образом, заранее следует ознакомиться с нововведениями и предпринять все необходимые меры. Специалисты уже сейчас самостоятельно изучают все детали изменений, а также при необходимости готовятся к прохождению соответствующего обучения на различных курсах. Их деятельность будет наибольшим образом затронута в первые этапы перехода, так как понадобится выполнить корректировки имеющихся данных, а также осуществить новые необходимые расчеты.

Проанализировав различные мнения, можно сделать вывод, что нововведения являются рациональным решением существующих проблем. Новый стандарт МСФО 16 устраняет недостатки и упорядочивает ведение учета, не создавая дополнительных сложностей ни для бухгалтеров, ни для предприятия в целом.

## **SUMMARY**

### **CHANGES IN THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD ON LEASES**

Jelisaveta Agejeva

At the present time, more and more companies in the world start applying International Financial Reporting Standards in their accounting performance contributing to more efficient evaluation and comparison of business activity results of different companies. Eventually, outdated standards are being replaced with modern ones. So, IAS 17 Leases gives a way to IFRS 16 Leases that will be applied as of January 1, 2019.

In accordance to IAS 17, leases are divided into two types - financial and operating. In case it is a financial lease, it will be reported in accounting reports of lessee. In case of operating lease, payments are being reported in profit and loss statements during the whole period of lease. However, the given division brought numerous negative feedbacks, and that led to a decision to review the existing report model. On January 13, 2016, the International Accounting Standards Board issued the IFRS 16 that changed the reporting order radically and eliminated all the drawbacks of previous standard.

The aim of the present bachelor's work is to find out what exact changes are expected to come in connection with transfer from IAS 17 to IFRS 16, and its influence to activity of Estonian accountants.

Several research questions have been put in the course of work. The first refers to what changes are expected to be as a result of replacing IAS 17 standard by a new one IFRS 16. It is also vital to discover, what are the consequences of forthcoming changes, and their influence to accounting and business activity of companies. The last question consists of general attitude of Estonian accountants and auditors towards replacement of IAS 17 by a new one, and whether they are ready for forthcoming movements.

The present bachelors work is divided into several chapters. The first chapter consists of theoretical basis purposed to receive a reply to the question of research. This chapter gives a brief history of changes in leases reporting, main features of IAS 17 and IFRS 16, describes the reasons of transfer to a new standard and consequences of forthcoming innovations. The second chapter is a description of methods applied to conduct interviews and following analyses of results. The third chapter contains the results of conducted research.

In order to answer to the questions of research, the author used the qualitative analyses method performed on the base of several interviews with accountants and auditors of Estonia. Research results were received through cross-case analyses.

The research revealed that by 2017 most of Estonian accountants reviewed the innovations having evaluated the scope of forthcoming changes and their influence to accounting in advance. For the present moment, accountants and auditors have examined the requirements of new standard without assistance but plan to pass the relevant training in the nearest time.

All professionals agree that transfer to IFRS 16 is necessary and rational decision because it takes into accounts all the drawback of previous standards. Division of lease into financial and operating leases gives an opportunity to a lessee companies to hide its liabilities, as operational lease contracts are not reported. IFRS 16 eliminates the term of operational lease and requires to file assets and liabilities referred to lease contracts into financial statements. Therefore, investors and other external users of accounts receive more fair and full information on company's financial position. Changes will concern not only the balance sheet but the profit and loss statement, and also the cash flow statement. Transfer to new standard will influence the financial indicators of companies. There will be more impact on companies with a high level of operating lease, for example retail and aviation industries.

Changes in accounting will also influence the activity of bookkeepers to some extent. Reports and financial indicators of lessor companies will not be almost affected; therefore accountants of such enterprises do not expect any difficulties in their work. The accounts shall be reviewed when the standard comes into force. Accountants of lessee companies can experience some entanglements at initial stages, as they shall enter various correction into existing reports and apply new rules as for the new accounts that requires more time spent. The auditors' activity will be affected in the most way, as their responsibility will be to control the transfer performance during the first year after standard comes into force.

Changes relevant to new standard can be considered as rational, and they organize the accounting system. Innovations obviously influence the core indicators of some companies, and affect the work of accountants and auditors, but they can evaluate the impact of new standard in fair and right way only when it comes into force.

## **KOKKUVÕTE**

### **RAHVUSVAHELISE RENDIARVESTUSE STANDARDI MUUDATUSED**

Jelisaveta Agejeva

Praegusel ajal juurutab üha suurem hulk ettevõtteid kogu maailmas aruannete koostamist Rahvusvaheliste finantsaruandluse standartide (IFRS) järgi, mis võimaldab eri ettevõtete tegevuse tulemusi tõhusamalt hinnata ja võrrelda. Aja jooksul tulevad vananenud standardite asemele uued. Näiteks jaanuaris 2016 avaldati uus standard IFRS 16 Leases, mis vahetab alates 1. jaanuarist 2019 välja standardi IAS 17 Leases.

IAS 17 kohaselt jaguneb rent kapitalirendiks ja kasutusrendiks. Kui on tegu kapitalirendiga, kajastatakse seda rentniku finantsaruannetes. Kasutusrendi puhul kajastatakse makseid kogu rendiperioodi vältel kasumiaruandes. Samas on selline rendilepingute jaotus esile kutsunud hulgaliselt negatiivseid vastukajasid, mis viis otsuseni, et praegune arvestusmudel tuleb üle vaadata. 13. jaanuaril 2016 avaldas Rahvusvaheline Arvestusstandardite Nõukogu standardi IFRS 16, millega muudetakse arvestuskorda selle põhialustes, võttes arvesse kõiki eelmise standardi puudusi.

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärgiks on selgitada välja, millised muudatused ootavad ees seoses üleminekuga standardilt IAS 17 standardile IFRS 16, ning tuua välja selle mõju Eesti raamatupidajate tööle.

Töö käigus püstitati mitu uurimisküsimust. Esimene seisnes selles, millised konkreetsed muudatused ootavad ees seoses sellega, et standardi IAS 17 vahetab välja uus standard IFRS 16. Samuti oli tarvis teada saada, millised on eesseisvate muudatuste tagajärjed ning kuidas need mõjutavad finantsarvestust ja ettevõtete tegevust. Viimane küsimus seisnes selles, kuidas suhtuvad Eesti raamatupidajad ja audiitorid standardi IAS 17 väljavahetamise uue vastu ja kas nad on eesseisvateks muudatusteks valmis.

Käesolev bakalaureusetöö on jaotatud mitmeks osaks. Esimeses osas esitatakse teoreetilised alused, mida kasutatakse uurimisküsimusele vastuse saamiseks. Selles osas käsitletakse lühidalt rendilepingute arvestuse muutumise ajalugu, esitatakse standardite IAS 17 ja IFRS 16 üldiseloostus ning kirjeldatakse uuele standardile ülemineku põhjusi ja eesseisvate uuenduste tagajärgi. Teises osas kirjeldatakse meetodikat, mida kasutati intervjuude läbiviimisel ning järgneval tulemuste analüüsimisel. Kolmandas osas esitatakse uuringu tulemused.

Püstitatud uurimisküsimustele vastamiseks kasutati kvalitatiivset analüüsimeetodit, mida rakendati mitmete Eesti raamatupidajate ja audiitoritega läbi viidud intervjuude alusel. Uuringu tulemused saadi cross-case analüüsi abil.

Uuring näitas, et enamik Eesti raamatupidajaid on enne aastat 2017 uuendustega juba tutvunud ning hinnanud eesseisvate muudatuste suurust ja nende mõju arvestuse pidamisele juba ette. Praeguseks hetkeks on raamatupidajad ja audiitorid tutvunud uue standardi nõuetega iseseisvalt, ent plaanivad läbida lähiajal ka vastava koolituse.

Kõik spetsialistid on ühel meelel selles, et üleminek IFRS 16-le on vajalik ja ratsionaalne otsus, kuivõrd selles arvestatakse kõigi eelmise standardi puudustega. Rendi jaotamine kapitali- ja kasutusrendiks loob rentnikule võimaluse kohustusi varjata, sest kasutusrendi lepinguid bilansis ei kajastata. IFRS 16 kaotab kasutusrendi mõiste ja nõuab, et rendilepingutega seotud varad ja kohustused tuleb kajastada bilansis. Tänu sellele saavad investorid ja teised välised aruannete kasutajad ettevõtte seisundist täpsemad ja terviklikumad andmed. Muudatused ei puuduta mitte ainult bilanssi, vaid ka kasumiaruannet ning rahavoogude aruannet. Üleminek uuele standardile mõjutab paljude ettevõtete finantsnäitajaid. Eriti tugevalt mõjutab see ettevõtteid, kus kasutusrendi osakaal on suur, näiteks jaekaubanduse sektorit ja lennundussektorit.

Muudatused aruandluses mõjutavad teatud määral ka raamatupidajate tegevust. Rendileandja-ettevõtete aruandlust ega finantsnäitajaid see praktiliselt ei puuduta, mistõttu nende ettevõtete raamatupidajate tegevuses raskusi ette näha ei ole. Aruandlus tuleb üle vaadata siis, kui standard jõustub. Rentnik-ettevõtete raamatupidajaid ootavad ees mõningad raskused algetappides, mis eeldavad juba olemasolevate andmete mitmesuguseid korrigeerimisi, ning samuti uusi arvestusi, mis nõuavad uusi ajutisi kulutusi. Audiitorite tegevust mõjutab see enim just esimesel standardi jõustumise järgsel aastal, kuivõrd ülemineku elluviimise kontroll kuulub just nende kohustuste hulka.

Uue standardiga kaasnevad muudatused on ratsionaalsed ja korrastavad arvestussüsteemi. Mõistagi mõjutavad uuendused mõnede ettevõtete võtmenäitajaid ning samuti mõjutavad need raamatupidajate ja audiitorite tegevust, kuid uue standardi mõju on siiski võimalik õiglaselt hinnata alles pärast selle jõustumist.



## ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ИСТОЧНИКИ

- Edman, B. (2011). Leases: Off-Balance Sheet Financing and the Strive for Transparency Today. Liberty University. 29 pp. (Senior Thesis)  
<http://digitalcommons.liberty.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1247&context=honors>  
(10.11.2016)
- Fuller, C. (2016). There may be trouble ahead.  
<https://www.financialdirector.co.uk/2016/01/28/new-lease-commitments-could-leave-cfos-with-that-sinking-feeling/> (07.03.2017)
- Goodacre, A. (2003). Operating lease finance in the UK retail sector. – *The International Review of Retail, Distribution and Consumer Research*, vol. 13, no. 1, pp. 99-125.
- History of lease accounting (Agenda paper 12C). (2007). International Accounting Standards Board.  
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Meeting-Summaries-and-Observer-Notes/Documents/Leases0703b12cobs.pdf> (16.11.2016)
- IASB releases new Standard on leases. (2016). Grant Thornton International Ltd.  
[http://www.grantthornton.ee/globalassets/1.-member-firms/estonia/brosyyrid\\_raportid/160115\\_alert-2016-01-ifrs-16-leases.pdf](http://www.grantthornton.ee/globalassets/1.-member-firms/estonia/brosyyrid_raportid/160115_alert-2016-01-ifrs-16-leases.pdf)  
(10.11.2016)
- IFRS 16: The leases standard is changing. Are you ready? (2016). PWC network.  
[http://www.pwccn.com/webmedia/doc/635965684392818662\\_leases\\_standard\\_changing\\_jan2016.pdf](http://www.pwccn.com/webmedia/doc/635965684392818662_leases_standard_changing_jan2016.pdf) (16.11.2016)
- Irvine, J. (2016). IFRS 16 will bring \$2.8trn on to companies' balance sheets.  
<http://economia.icaew.com/news/january-2016/ifrs-16-will-bring-2trn-pounds-on-balance-sheet> (07.03.2017)
- Roese, B., Kroner, M. (2016). An industry focus on the impact of IFRS 16 – Airlines. PWC.  
<https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id=1659221504109175>  
(17.03.2017)
- Săcărin, M. (2017). IFRS 16 “Leases” – consequences on the financial statements and financial indicators. – *Audit Financiar*, vol. 15, no. 1(145), pp. 114-122
- Sivanantham, S. (2016). Lease accounting will never be the same again – IFRS 16 is finally out. – *Perspective*, February 2016.

- Öztürk, C. (2016). UFRS 16 kiralama işlemleri standardının eski UMS 17 standardı ile karşılaştırılması ve Almanya ve Türkiye'de hisse senetleri halka açık olan hava yolu şirketlerinin finansal durumuna etkisi. – *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, vol. 18, no.1, pp. 1-50.
- Öztürk, M., Serçemeli, M. (2016). Impact of New Standard “IFRS 16 Leases” on Statement of Financial Position and Key Ratios: A Case Study on an Airline Company in Turkey. – *Business and Economics Research Journal*, vol. 7, no. 4, pp. 143-157
- Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). (2012). АС-Аудит. [http://www.as-audit.ru/consulting/book\\_keeper/megdsfo/msfo/](http://www.as-audit.ru/consulting/book_keeper/megdsfo/msfo/) (03.03.2017)
- Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда». (2012). IFRS foundation. [http://dipifr.info/lib\\_files/standards/rus2012/ias17.pdf](http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ias17.pdf) (17.03.2017)
- Мерер, Х. (2016). Лаборатория по изучению аренды. – *Вестник МСФО*, июнь 2016, с.11-12. [https://www.pwc.ru/ru/ifrs/bulletin/vestnik\\_msfo\\_june\\_2016\\_rus.pdf](https://www.pwc.ru/ru/ifrs/bulletin/vestnik_msfo_june_2016_rus.pdf) (19.11.2016)
- МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Более прозрачный бухгалтерский баланс. (2016). KPMG IFRG Limited. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/ru-ru-first-impressions-ifrs16-2016-rus.pdf> (11.11.2016)
- МСФО 16 – новый стандарт по учету аренды. (2016a). PWC. <http://www.pwc.ru/en/accountingadvisory/assets/ifrs-leaflet-18.04.pdf> (10.11.2016)
- МСФО 16 – новый стандарт по учету аренды. Влияние на авиакомпании. (2016b). PWC. <https://www.pwc.ru/ru/accountingadvisory/assets/ifrs-16-airlines.pdf> (17.03.2017)
- МСФО 16 – новый стандарт по учету аренды. Влияние на сектор розничной торговли и потребительский сектор. (2016c). PWC. <https://www.pwc.ru/ru/accountingadvisory/assets/ifrs-16-retail.pdf> (17.03.2017)
- Смолякова, К. (2007). МСФО 17 «Аренда». <https://www.lawmix.ru/bux/64609> (03.03.2017)
- Удалова, И. (2016). Бухгалтерский учет финансовой аренды в соответствии с МСФО – базовые правила. <http://finotchet.ru/print/articles/714/> (04.03.2017)

## ПРИЛОЖЕНИЯ

### Приложение 1. Влияние МСФО 16 на отчет о прибыли и убытках

Год	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3	31.12.x4	31.12.x5
МСФО	МСФО 16	МСФО 16	МСФО 16	МСФО 16	МСФО 16
Доход	X	X	X	X	X
Расходы на аренду	0	0	0	0	0
ЕБИТДА	X	X	X	X	X
Амортизационные отчисления	10 529	10 529	10 529	10 529	10 529
Прибыль/убыток от основной деятельности	X-10 529	X-10 529	X-10 529	X-10 529	X-10 529
Финансовые расходы	2 845	2 204	1 519	785	0
Прибыль/убыток до налогообложения	X-13 374	X-12 733	X-12 048	X-11 314	X-10 529

Источник: (Săcărin 2017)

## Приложение 2. Влияние МСФО 17 на отчет о прибыли и убытках

Год	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3	31.12.x4	31.12.x5
МСФО	МСФО 17	МСФО 17	МСФО 17	МСФО 17	МСФО 17
Доход	X	X	X	X	X
Расходы на аренду	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000
ЕБИТДА	X-12 000	X-12 000	X-12 000	X-12 000	X-12 000
Амортизационные отчисления	0	0	0	0	0
Прибыль/убыток от основной деятельности	X-12 000	X-12 000	X-12 000	X-12 000	X-12 000
Финансовые расходы	0	0	0	0	0
Прибыль/убыток до налогообложения	X-12 000	X-12 000	X-12 000	X-12 000	X-12 000

Источник: (Săcărîn 2017)

### Приложение 3. Влияние МСФО 17 и МСФО 16 на денежные потоки

Год	МСФО	Денежные потоки от операционной деятельности	Денежные потоки от инвестиционной деятельности	Денежные потоки от финансовой деятельности	Чистые денежные потоки
x1	МСФО 16			(12 000)	(12 000)
	МСФО 17	(12 000)			(12 000)
x2	МСФО 16			(12 000)	(12 000)
	МСФО 17	(12 000)			(12 000)
x3	МСФО 16			(12 000)	(12 000)
	МСФО 17	(12 000)			(12 000)
x4	МСФО 16			(12 000)	(12 000)
	МСФО 17	(12 000)			(12 000)
x5	МСФО 16			(12 000)	(12 000)
	МСФО 17	(12 000)			(12 000)

Источник: (Săcărin 2017)

## Приложение 4. Вопросы для интервью

1. С 1 января 2019 года вступает в силу новый стандарт МСФО 16, который придет на смену стандарту МСФО 17. Скажите, пожалуйста, ознакомились ли Вы уже с предстоящими изменениями?
2. Насколько, по Вашему мнению, необходим переход к новому стандарту?
3. Как Вы считаете, чем обоснован переход от МСФО 17 к МСФО 16, и кому данные изменения прежде всего интересны?
4. Что изменится в бухгалтерском учете для арендаторов и арендодателей?
5. Как изменится баланс с введением нового IFRS 16?
6. Надо ли выделять в учете сервисный элемент, ведь многие договоры содержат в себе и услуги по уборке, охране, обслуживанию?
7. Принимая во внимание, что договоры аренды, как правило, длительного срока действия, надо ли осуществлять дисконтирование платежей?
8. Действует ли аналогичный метод в случае аренды на небольшой срок активов небольшой стоимости?
9. Как отразится данный переход на деятельности бухгалтера (упростят или усложнят учет)? Как они скажутся на Вашей деятельности и деятельности Вашей компании?
10. Необходимо ли в связи с предстоящим переходом вносить какие-либо изменения в используемую Вами бухгалтерскую программу?
11. Что бы Вы сами, как работающий бухгалтер, могли предложить для оптимизации и упрощения процесса учета аренды?
12. Как Вы думаете, что является самым сложным в переходе с одного способа учета аренды на другой?
13. Собираетесь ли Вы проходить соответствующее обучение на каких-либо курсах или уже сделали это?
14. Какие именно курсы Вы посетили или планируете посетить?
15. Является ли посещение курсов обязательным для Вас или по желанию?

## Приложение 5. Интервью с помощником главного бухгалтера

**А:** Здравствуйте.

**Р:** Добрый день.

**А:** Итак, (.) начнем. (.) С 1 января 2019 года вступает в силу новый стандарт IFRS 16 Leases, он же МСФО 16, который придет на смену стандарту IAS 17 Leases. Скажите, пожалуйста, (.) ознакомились ли Вы уже с предстоящими изменениями?

**Р:** (.) К сожалению, очень кратко. (.2) Детально пока еще не успел.

**А:** Хорошо, тогда скажите, насколько, по Вашему мнению, необходим переход к новому стандарту?

**Р:** (.) Мм (.), скорее необходим. (.2) Он должен обеспечить более понятную, (.) более ясную картину по арендованному (.), ну или сданному в аренду имуществу (.) в отчетности.

**А:** Хорошо (.2), а как Вы считаете, (.) чем обоснован переход от предыдущего стандарта к IFRS 16, и кому данные изменения могут быть прежде всего интересны?

**Р:** (.) Я считаю, что (.2) это обосновано желанием(.)... стремлением к более детальной, более подробной отчетности.

**А:** А кому интересны данные изменения?

**Р:** Изменения интересны (.2)... ну, прежде всего, арендаторам, так как именно арендованные (.2) активы будут видны в балансе предприятия.

**А:** Хорошо. (.) Следующий вопрос: (.) что изменится в бухгалтерском учете для арендаторов и арендодателя?

**Р:** (.) Для арендаторов...( .2) отражение арендованных активов в балансе. А для арендодателя (.2), насколько я понял, каких-то существенных изменений не ожидается.

**А:** А как изменится баланс с введением нового IFRS 16?

**Р:** (.2) Для арендаторов, вероятно, (.) добавится актив и соответствующее ему обязательство по аренде.

**А:** Хорошо. (.) Скажите, пожалуйста, надо ли выделять в учете сервисный элемент, ведь многие договоры содержат в себе и услуги по уборке, охране, обслуживанию?

**Р:** Мм... (.) Не думаю. (.) Стоимость обслуживания не должна повышать ликвидность актива. Ну, в смысле, для арендатора.

## Приложение 5. Продолжение

**А:** А принимая во внимание, что договоры аренды, как правило, длительного срока действия, надо ли осуществлять дисконтирование платежей?

**Р:** Зависит от стоимости договоров. (.3) Возможно при дорогостоящей аренде есть смысл прибегнуть к дисконтированию.

**А:** Действует ли аналогичный метод в случае аренды на небольшой срок активов небольшой стоимости?

**Р:** Нет, (.) новый стандарт не предусматривает изменений (.) в учете краткосрочной и недорогостоящей аренды.

**А:** Как Вы считаете, как отразится данный переход на деятельности бухгалтера?

**Р:** Я считаю, что в целом не должен существенно повлиять на работу бухгалтера. (.) Нужно, конечно, будет пересмотреть отчетность один раз, когда стандарт вступит в силу.

**А:** (.) А на Вашей деятельности и деятельности Вашей компании изменения как-нибудь отразятся?

**Р:** (.) Так как предприятие, в котором я работаю, является в основном арендодателем, на моей деятельности новый стандарт особо не отразится... (.) Скажем так, отразится минимально.

**А:** Необходимо ли в связи с предстоящим переходом вносить какие-либо изменения в используемую Вами бухгалтерскую программу?

**Р:** Нет. (.) Я так полагаю, что и ни в одну другую не надо.

**А:** А что бы Вы сами, как работающий бухгалтер, могли предложить для оптимизации и упрощения процесса учета аренды?

**Р:** Хм... (.2) В действующем стандарте, наверное, ничего и не могу предложить. (.2) В новом стандарте я бы обозначил четкие рамки признания имущества... арендованного имущества, которое отражается в балансе как актив.

**А:** Так, (.) следующий вопрос. (.) Что, на Ваш взгляд, является самым сложным в переходе с одного способа учета аренды на другой?

**Р:** (.) Первый раз пересмотреть все арендованные активы.

**А:** Хорошо, осталось всего несколько вопросов. ((улыбка)) Собираетесь ли Вы проходить соответствующее обучение на каких-либо курсах или уже сделали это?

**Р:** (.) Надеюсь пройти в ближайшем времени.



## Приложение 5. Продолжение

**А:** Какие именно курсы Вы планируете посетить?

**Р:** (.2) Курсы от аудиторских фирм.

**А:** Так, (.) и последний вопрос, (.) является ли посещение курсов обязательным для Вас или по желанию?

**Р:** По желанию.

**А:** Хорошо, спасибо большое за помощь!

**Р:** Да не за что. Надеюсь, хоть чем-нибудь помог. ((улыбка))

## **Приложение 6. Интервью с главным бухгалтером крупного предприятия**

**А:** Здравствуйте!

**Р:** Здравствуйте.

**А:** Итак, (.) начнем. (.) С 1 января 2019 года вступает в силу новый стандарт IFRS 16 Leases, который придет на смену стандарту (.) IAS 17 Leases. Скажите, (.) ознакомились ли Вы уже с предстоящими изменениями?

**Р:** Да, с предстоящими изменениями я уже ознакомилась.

**А:** (.) А как Вы считаете, насколько необходим переход к новому стандарту?

**Р:** (.2) Я считаю, что (.2) переход к новому стандарту должен улучшить сопоставимость между организациями...(.) между организациями, которые берут в лизинг, и теми, (.) которые покупают в кредит.

**А:** Хорошо. (.2) Чем, на Ваш взгляд, обоснован переход ко новому стандарту?

**Р:** Мм, (.) насколько я помню, по статистике, более (.) 85 процентов обязательств по аренде не отражаются в балансах компаний. (.) То есть информация об аренде в отчете о финансовом положении отсутствует. (.) Это приводит к тому, что пользователи финансовой отчетности получают неполную, (.2) искаженную картину о компании... (.) о финансовом положении компании.

**А:** Как Вы считаете, кому данные изменения прежде всего интересны?

**Р:** Думаю, что в первую очередь изменения будут интересны инвесторам и (.2) собственникам.

**А:** Хорошо, (.) следующий вопрос. (.) Что изменится в бухгалтерском учете для арендаторов и арендодателя?

**Р:** Ну если говорить коротко, то (.2) мм (.) главное изменение заключается в том, что появляется требование к арендаторам отражать активы и обязательства, (.) которые связаны с договорами аренды, в отчете о финансовом положении.

**А:** А для арендодателя?

**Р:** Для арендодателей учет аренды остался таким же, каким он был в стандарте IAS 17.

**А:** Хорошо. (.2) Как изменится баланс с введением нового IFRS 16?

## Приложение 6. Продолжение

**Р:** (.2) Новый стандарт приводит к тому, что (.2) практически все договоры аренды встанут на баланс. (.2) И, соответственно, отчет о финансовом положении пополнится новыми активами и обязательствами.

**А:** Хорошо, дальше. (.) Надо ли выделять в учете сервисный элемент, ведь многие договоры содержат в себе и услуги по уборке, охране, (.) обслуживанию?

**Р:** (.) Часто контракты содержат два элемента: (.) арендный и сервисный. Одно из главных изменений (.) в связи с новым стандартом – как раз разграничение между договорами аренды и договорами об оказании услуг. (.2) То есть вводится требование об отдельном учете сервисного элемента. Но (.2) новый стандарт все же дает возможность учитывать весь договор как аренду. (.) Но только в случае, если сервисный элемент составляет незначительную часть договора.

**А:** Хорошо. (.) Надо ли осуществлять дисконтирование платежей, принимая во внимание, что договоры аренды, как правило, длительного срока действия?

**Р:** Мм (.2), согласно новому стандарту любая аренда для арендатора является операцией финансирования. (.2) Поэтому арендатор должен отобразить право пользования активом и соответствующее обязательство как раз в сумме дисконтированных будущих платежей по договору аренды.

**А:** А действует ли аналогичный метод в случае аренды на небольшой срок активов небольшой стоимости?

**Р:** (.) В некоторых случаях организации не должны будут признавать лизинговые активы и обязательства. Это (.2) краткосрочные договоры до 12 месяцев; это (.2) договоры, которые заканчиваются в течение 12 месяцев с момента перехода на новый стандарт; ну и (.) малоценные активы, (.) например, ноутбуки, мобильные телефоны, (.) с ценой продажи не выше 5000 долларов.

**А:** Следующий вопрос: как отразится данный переход на деятельности бухгалтера в целом, ну и конкретно на Вашей деятельности и деятельности Вашей компании?

**Р:** (.2) Необходимо будет пересмотреть уже имеющиеся договоры аренды, (.2) определить наличие сервисного компонента, ну и также переклассифицировать и пересчитать все договоры из операционной аренды на финансовую. (.) На эту работу потребуется дополнительное время и усилия.

## Приложение 6. Продолжение

**А:** Необходимо ли в связи с предстоящим переходом вносить какие-либо изменения в используемую Вами бухгалтерскую программу?

**Р:** Мм (.) дополнительные изменения вряд ли потребуются. (.) Будем использовать уже имеющиеся настройки, которые раньше применялись к учету договоров финансовой аренды.

**А:** Могли бы Вы что-нибудь предложить сами, как работающий бухгалтер, для оптимизации и упрощения процесса учета аренды?

**Р:** Ой, как-то затрудняюсь ответить на этот вопрос. ((улыбка))

**А:** Что, на Ваш взгляд, является самым сложным в переходе с одного способа учета аренды на другой?

**Р:** В принципе, как обычно, при нововведениях самым сложным является начальный этап, так сказать, (.) переходный период. Я так предполагаю, что (.) все изменения, расчеты, (.) ввод данных в программу придется бухгалтеру делать вручную.

**А:** Собираетесь ли Вы проходить соответствующее обучение на каких-либо курсах или уже сделали это?

**Р:** Пока что новый стандарт я изучала самостоятельно.

**А:** Какие именно курсы Вы планируете посетить?

**Р:** На данный момент я только собираю информацию о возможности пройти такое обучение.

**А:** Хорошо, и последний вопрос: является ли посещение курсов обязательным для Вас или по желанию?

**Р:** Для меня посещение курсов обязательно, поэтому нужно сделать это при первой возможности.

**А:** Большое спасибо!

**Р:** Да не за что. ((улыбка))

## Приложение 7. Интервью с присяжным аудитором

**А:** Добрый день.

**Р:** Здравствуйте.

**А:** Итак, первый вопрос: (.2) с 1 января 2019 года вступает в силу новый стандарт IFRS 16 Leases, который придет на смену стандарту IAS 17 Leases. Ознакомились ли Вы уже с предстоящими изменениями?

**Р:** (.) Да, ознакомился.

**А:** Хорошо. (.) Насколько, по Вашему мнению, необходим переход к новому стандарту?

**Р:** Он, (.) прежде всего, должен сделать едиными принципы отражения договоров аренды, то есть, учитывает недостатки предыдущего стандарта. (.) Поэтому да, считаю, что переход важен.

**А:** Как Вы считаете, чем обоснован переход от (.) IAS 17 Leases к IFRS 16 Leases?

**Р:** (.3) Так как в случае операционной аренды ни активы, ни обязательства не отображаются на балансе, (.) информация о финансовой позиции компании недостаточно верная. (.) Новый стандарт дает более справедливую и полную информацию для пользователей отчетности.

**А:** Хорошо, (.) а кому данные изменения прежде всего интересны?

**Р:** (.2) Пользователям отчетности и инвесторам.

**А:** Так, следующий вопрос: (.) что изменится в бухгалтерском учете для арендаторов и арендодателя?

**Р:** Ну прежде всего стоит отметить, что изменения коснутся по большей части арендаторов. (.2) Необходимо сделать корректировки в классификации аренды, потому что пропадает разделение на операционную и финансовую. (.) То есть аренда будет отображена как обязательство по аренде, а (.2) соответствующий ему актив будет представлен правом на пользование. (.) Для арендодателя различие между операционной и финансовой арендой сохраняется, поэтому никаких изменений не произойдет.

**А:** Хорошо, а как изменится баланс с введением нового IFRS 16?

## Приложение 7. Продолжение

**Р:** Мм (.2) у арендатора он увеличится на сумму активов и обязательств, потому что, повторюсь, вся операционная аренда должна быть представлена как право на пользование и, (.) соответственно, как обязательство по аренде.

**А:** Так, дальше... (.) Надо ли выделять в учете сервисный элемент, ведь многие договоры содержат в себе и услуги по уборке, охране, обслуживанию?

**Р:** Да, новый стандарт этого требует. (.) Единственное, что если...(2) если доля услуг невелика, разрешено учитывать весь договор как аренду.

**А:** (2) Учитывая то, что договоры аренды, как правило, длительного срока действия, надо ли осуществлять дисконтирование платежей?

**Р:** Мм (.2) Если договор не содержит суммы процентов, включенные в арендные платежи, то (.) в этом случае надо дисконтировать обязательства, исходя из эффективной ставки, обозначенной в договоре.

**А:** Действует ли аналогичный метод в случае аренды на небольшой срок активов небольшой стоимости?

**Р:** (2) Да, (2) есть исключения, но сейчас не скажу точно, какая именно сумма и стоимость являются пограничными.

**А:** Как отразится данный переход на деятельности бухгалтера?

**Р:** Разумеется, что переход усложнит деятельность тех предприятий, кто отражал аренду как аренду пользования, (2) соответственно, деятельность бухгалтера тоже будет усложнена.

**А:** Как изменения скажутся на Вашей деятельности?

**Р:** Для аудитора добавится больше работы в первый год, так как нужно будет проверять переход.

**А:** Необходимо ли в связи с предстоящим переходом вносить какие-либо изменения в используемые бухгалтерские программы?

**Р:** (.) Скорее всего, нет.

**А:** А что бы Вы сами могли предложить для оптимизации и упрощения процесса учета аренды?

**Р:** Ну (2) если подойти к вопросу с точки зрения бухгалтера... (2) Бухгалтеры всегда предпочитают операционную аренду...(улыбка).

## Приложение 7. Продолжение

**А:** Понятно ((улыбка)). (.2) А как Вы считаете, что является самым сложным в переходе с одного способа учета аренды на другой?

**Р:** Ну, (.2) прежде всего, корректировки, которые необходимо внести в отчеты в первый год...(2) в том числе и за прошлый период; (.3) ну и расчет процентов по договорам, в которых они не указаны.

**А:** Собираетесь ли Вы проходить соответствующее обучение на каких-либо курсах или уже сделали это?

**Р:** Пока только собираюсь. Возможно, это будет одной из тем на обязательном обучении на курсах, организуемых аудиторской палатой.

**А:** Хорошо, (.) и последний вопрос: является ли посещение курсов обязательным для Вас или по желанию?

**Р:** Обязательным...(2) в объеме 40 часов в год.

**А:** Хорошо, спасибо больше за помощь!

**Р:** Не за что, всегда рад помочь!

## Приложение 8. Интервью с бухгалтером крупного предприятия

**А:** Добрый день.

**Р:** Добрый!

**А:** Итак, начнем. (.2) Первый вопрос: (.) с 1 января 2019 года вступает в силу новый стандарт IFRS 16 Leases, который придет на смену стандарту IAS 17 Leases. Ознакомились ли Вы уже с предстоящими изменениями?

**Р:** Да, в целом ознакомились.

**А:** Хорошо. (.) Тогда скажите, пожалуйста, насколько, по Вашему мнению, необходим переход к новому стандарту?

**Р:** Ну (.), скорее всего, необходим, так как (.) существующему стандарту уже, (.) насколько я помню, около 30 лет, и требования уже устаревшие. (.2) А новый стандарт существенно пересматривает порядок учёта. (.2) Это позволит видеть в финансовом отчёте больше информации, (.) которая может сильно повлиять на бизнес.

**А:** Как Вы считаете, чем обоснован переход к новому стандарту?

**Р:** Мм, (.3) переход к новому стандарту обусловлен тем, что (.2) большое количество обязательств по аренде не отражаются в балансах компаний. И, (.) соответственно, отчёты не отражают действительности. А с новыми требованиями отчётность станет более прозрачной. (.2) Ну, то есть, всё, что было за балансом, теперь будет отражено в части актива как право на использование актива, и (.2) в части пассива как долговые обязательства.

**А:** А кому, на Ваш взгляд, данные изменения прежде всего интересны?

**Р:** Думаю, что заинтересованными лицами, прежде всего, являются банки и кредиторы, (.) ну и инвесторы, (.) и аналитики.

**А:** Хорошо. (.) Следующий вопрос: (.) что изменится в бухгалтерском учете для арендаторов и арендодателя?

**Р:** Если говорить про арендодателей, то (.) кроме дополнительных требований к раскрытию информации (.) ничего не изменится. Для них понятие операционной и финансовой аренды остается в силе. (.2) Порядок учёта изменился для арендаторов. Теперь основная часть расходов будет признаваться на начальных этапах, (.) ну, то есть



## Приложение 8. Продолжение

большая нагрузка будет на начало. (.) И плюс к этому сервисный элемент теперь нужно будет учитывать отдельно.

**А:** Хорошо. Мм, (.) как изменится баланс с введением нового IFRS 16?

**Р:** (.) Баланс, скажем так, обогатится, потому что (.) к арендаторам появилось требование отражать активы, (.) как право на использование, и обязательства, связанные с договорами аренды.

**А:** Надо ли выделять в учете сервисный элемент, ведь многие договоры содержат в себе и услуги по уборке, охране, обслуживанию?

**Р:** Да, новый стандарт требует от арендаторов выделять сервисный элемент. (.) Но по запросу некоторых заинтересованных лиц была предоставлена возможность не выделять сервисный элемент, а учитывать весь договор как аренду. (.) Это сделано для упрощения учета. То есть (.) арендаторы могут делать это по своему выбору, (.) но только если сервисный элемент составляет незначительную часть договора.

**А:** Хорошо, следующий вопрос. (.) Принимая во внимание, что договоры аренды, как правило, длительного срока действия, надо ли осуществлять дисконтирование платежей?

**Р:** Надо. Мм, (.) ставка дисконтирования может быть указана в договоре аренды. (.) А если не указана, то (.) применяется ставка, по которой арендатор мог бы (.) заимствовать такую же сумму в той же валюте на тот же срок.

**А:** Действует ли аналогичный метод в случае аренды на небольшой срок активов небольшой стоимости?

**Р:** Для таких ситуаций действует исключение. Ну, под краткосрочной арендой подразумевается аренда на срок не более 12 месяцев. Что касается стоимости, то (.) в стандарте конкретных указаний не содержится, но подразумевается стоимость не более 5000 долларов. (.) Так вот в этих случаях учёт остаётся аналогичным текущему учёту операционной аренды.

**А:** Хорошо. (.) А как Вы считаете, как отразится данный переход на деятельности бухгалтера... (.) упростят или усложнят учет?

**Р:** Учет, безусловно, усложнится, потому что постоянно требуется переоценка актива...(.) на дату начала срока аренды и на отчетные даты. В отчете о прибылях и

## Приложение 8. Продолжение

убытках у арендатора будут отражаться расходы по амортизации и (.2) возможные убытки от обесценения актива. (.2) Если говорить о влиянии на предприятие в целом, то (.3) признание новых активов и обязательств скажется на многих финансовых показателях. А это может существенно повлиять на (.) восприятие компаний инвесторами и кредиторами. (.2) А еще изменения могут привести к тому, что будущие решения относительно выбора между арендой и покупкой будут переоценены организациями.

**А:** А как изменения скажутся на Вашей деятельности и деятельности Вашей компании?

**Р:** Для нашей фирмы (.) конкретного пересмотра требуют договоры аренды помещений, в один из которых включен сервисный элемент.

**А:** Необходимо ли в связи с предстоящим переходом вносить какие-либо изменения в используемую Вами бухгалтерскую программу?

**Р:** Я думаю, что невозможно внести изменения так, чтобы процесс стал автоматическим, поэтому, (.) скорее всего, удобнее будет вести расчёты по старинке вручную.

**А:** А что бы Вы сами, как работающий бухгалтер, могли предложить для оптимизации и упрощения процесса учета аренды?

**Р:** (.2) Наверное, ничего, так как я не вижу особых сложностей, если (.) количество договоров аренды у предприятия невелико.

**А:** Как Вы думаете, что является самым сложным в переходе с одного способа учета аренды на другой?

**Р:** (.2) Наверное, самым сложным является сам переход с одного стандарта на другой, (.2) то есть взятие на учёт актива, его оценка, сбор дополнительной информации по первоначальным затратам по каждому имеющемуся договору аренды, (.2) выполнение новых расчётов.

**А:** Собираетесь ли Вы проходить соответствующее обучение на каких-либо курсах или уже сделали это?

**Р:** Если будут предоставлены бесплатные курсы, то с удовольствием их прослушаю.

**А:** А есть какие-то идеи, какие именно курсы можно посетить?

## **Приложение 8. Продолжение**

**Р:** Бесплатные ((смех)). Если таковых не будет, то думаю, что в интернете со временем появится достаточное количество статей и лекций, в том числе с примерами, (.) достаточных для уяснения всех нюансов.

**А:** А посещение курсов для Вас обязательно или по желанию?

**Р:** По желанию, (.2)ну и по возможности ((улыбка)).

**А:** Спасибо Вам большое!

**Р:** Пожалуйста, надеюсь, помогла ((улыбка)).

## **Приложение 9. Интервью с главным бухгалтером малого предприятия**

**А:** Здравствуйте!

**Р:** Здравствуйте!

**А:** Итак, начнем. (.) С 1 января 2019 года вступает в силу новый стандарт МСФО 16, который придет на смену стандарту МСФО 17. Скажите, пожалуйста, (.) ознакомились ли Вы уже с предстоящими изменениями?

**Р:** Да, (.) ознакомились.

**А:** Хорошо, тогда насколько, по Вашему мнению, необходим переход к новому стандарту?

**Р:** Ну (.)2, я считаю, что это очень важные перемены для бухгалтерского учета.

**А:** Хорошо. (.) Как Вы считаете, чем обоснован этот переход, и кому данные изменения прежде всего интересны?

**Р:** Ну (.) в настоящее время арендные активы и обязательства исключены из баланса, что, естественно, дает неполную картину финансовой позиции компаний-арендаторов (.) . А большинство инвесторов и финансовых аналитиков нуждаются в этих данных для своей деятельности. (.) Теперь же они будут иметь полную картину, читая баланс фирмы.

**А:** Хорошо. (.)2 А что, на Ваш взгляд, изменится в бухгалтерском учете для арендаторов и арендодателей?

**Р:** Все изменения относятся только к фирмам-арендаторам, (.) это они должны поставить на учет в качестве актива - право использования, а в обязательствах - обязательство по аренде. (.) На активы в дальнейшем должна начисляться амортизация, а по обязательствам финансовый расход. (.) Для арендодателей же понятие операционной и финансовой аренды остались в силе, у них в учете ничего не меняется.

**А:** Мм. (.) Так, следующий вопрос. Как изменится баланс с введением нового IFRS 16?

**Р:** (.)2 Так как в настоящее время большинство договоров аренды являются операционной арендой, то активы и обязательства, связанные с этими договорами, не отражаются в балансе компании. (.) С 2019 года баланс пополнится новыми активами и обязательствами. Если активы только (.), так скажем, “украшают” отчетность, то появление новых обязательств может

## Приложение 9. Продолжение

повлиять на отношение к компании кредиторов и инвесторов. (.) Операционная аренда ведь позволяет скрыть обязательства!

**А:** Так, дальше. (.) Надо ли выделять в учете сервисный элемент, ведь многие договоры содержат в себе и услуги по уборке, охране, обслуживанию?

**Р:** (.2) Да (.), вводится требование об отдельном учете аренды и сервисного элемента. Но есть такой нюанс, что (.) если доля услуг в общей сумме платежей мала, то для упрощения учета разрешается учитывать весь договор как аренду.

**А:** А принимая во внимание, что договоры аренды, как правило, длительного срока действия, надо ли осуществлять дисконтирование платежей?

**Р:** Да, арендное обязательство будет рассчитываться как дисконтированная стоимость будущих арендных платежей по договору. (.) Дисконтировать надо по ставке, которая должна быть заложена в договоре аренды.

**А:** Хорошо. (.) Действует ли аналогичный метод в случае аренды на небольшой срок активов небольшой стоимости?

**Р:** В таком случае предусмотрено исключение из общего правила, если сумма менее 5000 долларов, а срок меньше 12 месяцев, (.2) вроде бы как...

**А:** Как отразится данный переход на деятельности бухгалтера (упростят или усложнят учет)? Как они скажутся на Вашей деятельности и деятельности Вашей компании?

**Р:** Ну (.2), станет учет аренды простым или более сложным покажет время и практическая работа. (.) Возможно, что первые договоры аренды, по которым будет применяться новый стандарт, вызовут (.) немало вопросов и сложностей. В принципе, разработчики дали нам три года на изучение новых принципов и подготовку к изменениям. (.) Мне кажется, что это достаточный срок, чтобы провести большую подготовительную работу и осуществить сам переход на новый стандарт. Если все сделать вовремя, то особых проблем возникнуть не должно, как мне кажется.

**А:** А необходимо ли в связи с предстоящим переходом вносить какие-либо изменения в используемую Вами бухгалтерскую программу?

**Р:** Ой (.2), думаю, что без существенных изменений в бухгалтерской программе не обойтись.

## Приложение 9. Продолжение

**А:** А что бы Вы сами, (.) как работающий бухгалтер, могли предложить для оптимизации и упрощения процесса учета аренды?

**Р:** (.) В данный момент надо разобраться в новом стандарте и, уже применяя его на практике, понять, стал ли процесс более удобным и простым. (.) А потом уже можно будет делать выводы и вносить какие-то свои предложения. (.) Предыдущий учет аренды по МСФО 17 лично у меня больших проблем не вызывал и был достаточно удобным и простым.

**А:** Как Вы думаете, что является самым сложным в переходе с одного способа учета аренды на другой?

**Р:** Самым сложным при переходе будет подготовительный этап. Очень много времени может занять сбор данных по договорам, мм (.2) оценка влияния договоров на баланс. В некоторых случаях, (.) возможно, появится необходимость привлечь эксперта. Это тоже требует определенного времени.

**А:** Хорошо, скажите, а собираетесь ли Вы проходить соответствующее обучение на каких-либо курсах или уже сделали это?

**Р:** Новый стандарт является сложным и достаточно объемным документом, поэтому хотелось бы конечно пройти соответствующее обучение.

**А:** Может Вы планируете посетить какие-то конкретные курсы?

**Р:** Пока я только собираю информацию о возможности пройти такое обучение ((улыбка)).

**А:** Хорошо, и последний вопрос. Является ли посещение курсов обязательным для Вас или по желанию?

**Р:** Для меня обязательно, да, так что в ближайшее время надо будет сделать.

**А:** Хорошо, спасибо Вам большое за помощь!

**Р:** Не за что, обращайтесь!