

УДК 657.1

Е.А. Сурикова, И.В. Дрожжина

Сибирский государственный университет путей сообщения, г. Новосибирск,
email: surikova@sgups.stu.ru

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ ПО ФСБУ 25/2018 «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ»

Ключевые слова: операционная аренда, арендатор, арендодатель, право пользования активом.

Аренда является одним из видов гражданско-правовых договоров, получивших широкое распространение в предпринимательской деятельности. Начиная с 2022 г. становится обязательным применение Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Прежде всего, стандарт вносит существенные корректировки в бухгалтерский учет при отражении фактов хозяйственной жизни, связанных с арендой имущества. Для арендодателя стало важным определение вида аренды. В случае, если аренда является финансовой, то ее учет максимально приближен к международным стандартам и отражается как инвестиция по чистой стоимости, то есть по сумме справедливой стоимости с учетом всех понесенных затрат.

Е.А. Surikova, I.V. Drozhzhina

Siberian Transport University, Novosibirsk, email: surikova@sgups.stu.ru

LEASE ACCOUNTING ACCORDING TO FSBU 25/2018 "LEASE ACCOUNTING"

Keywords: operating lease, lessee, lessor, right to use the asset.

Lease is one of the types of civil law contracts that are widely used in business. Starting from 2022, the application of the Federal Accounting Standard FSBU 25/2018 «Lease Accounting» becomes mandatory. First of all, the standard makes significant adjustments to accounting when reflecting the facts of economic life associated with the lease of property. It has become important for the landlord to determine the type of lease. If the lease is a finance lease, then its accounting is as close as possible to international standards and is recognized as an investment at net cost, that is, at fair value, taking into account all costs incurred.

Для гражданских правоотношений традиционно институт аренды предстает сложной и комплексной системой, однако эта система является развитой, нормированной и насыщенной правоприменительной и судебной практиками. Развитие экономики привело к возникновению арендных отношений, послужило началом их развития. Такой инструмент, как аренда, необходим, когда развитие экономики государства переходит в новую стадию для обеспечения эффективного развития всего экономического оборота.

С развитием арендных отношений формируется целая система отношений, включающая рынок предложений, плату и размер вознаграждения за услуги аренды, юридические особенности регулирования института, формы ответственности и т.д. Торговля, промышленность и сфера услуг уже не обходятся без аренды, закономерно усложняется процесс развития общества.

Появление арендных отношений объясняется множеством причин, среди которых:

- востребованность у начинающих предпринимателей;
- недостаточность денежных средств для покупки собственного оборудования у хозяйствующих субъектов;
- материальная выгода в сравнении с другими сделками (куплей-продажей);
- снижение рисков для предпринимателей;
- нацеленность на получение дохода от сдачи объекта;
- кратковременность использования объекта и другое.

В соответствии с вступившим в силу с 2022 года ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» аренда у арендодателя делится на операционную и неоперационную (финансовую). От вида аренды зависит ее дальнейшее отражение на счетах бухгалтерского учета. Классификация аренды осуществляется по наиболее ранней дате: дате заклю-

чения договора аренды или date начала эксплуатации объекта арендатором (п. 6, 24 ФСБУ 25/2018).

Аренду относят к операционной, если все предпринимательские риски остаются за арендодателем. Для операционной аренды характерно, что объект сдается в пользование арендатору на срок, меньший, чем срок полезного использования (далее СПИ) объекта. Например, сдача грузового автомобиля в пользование на год, в то время как СПИ этого объекта, составляет 10 лет. Также объектами такой аренды могут являться земельные участки, которые не теряют своих потребительских качеств и не имеют СПИ.

Еще одним качеством операционной аренды является то, что сумма арендных платежей за весь срок аренды будет гораздо меньше стоимости самого объекта аренды (с учетом дисконтирования) [1]. Для операционной аренды не характерно наличие права выкупа.

В случае, если аренда является операционной, то ее учет не отличается от подхода, который действовал ранее. Объект аренды остается на балансе у арендодателя, а доходы признаются в составе прочих доходов или доходов от продаж, в случае, если этот вид деятельности является для арендодателя основным [2]. При этом стоимость объекта, переданного в аренду, переносится на счет 03 «Доходы в материальные ценности», при этом амортизация по такому объекту продолжает начисляться в обычном порядке [3]. Схема учета операционной аренды представлена на рис. 1.

Новым стандартом были введены в действие новые термины, определение которым приведено ниже.

Так было установлено понятие справедливой стоимости объекта. Такая стоимость представляет собой сумму, за которую можно обменять актив или погасить обязательство между сторонами сделки. Важно понимать, что эта стоимость не равна остаточной стоимости объекта, отчасти она схожа с рыночной стоимостью этого объекта [4].

Новым для российской практики учета аренды стал термин «негарантированная ликвидационная стоимость объекта». Согласно п.15 ФСБУ 25/2018, негарантированная ликвидационная стоимость объекта – это разница между

предполагаемой справедливой стоимостью объекта аренды на конец срока аренды и суммой платежей, уплаченных в соответствии с договором аренды. Отсюда вытекает следующее определение – валовая стоимость инвестиции в аренду, т.е. сумма всех арендных платежей по договору и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды [1].

Говоря о финансовой аренде, отметим, что для нее наоборот предусмотрен переход к арендатору экономических рисков и выгод, связанных с объектом аренды, от арендодателя.

Новым стандартом установлено, что если соблюдается хотя бы одно из условий, перечисленных на рис. 2, то аренду необходимо отнести к финансовой.

Далее в статье рассмотрены вопросы учета финансовой аренды арендодателем.

На дату передачи объекта в аренду арендодатель признает его как инвестицию в аренду. Этот актив отражается на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» по чистой стоимости, которая рассчитывается через умножение валовой стоимости на ставку дисконтирования. При этом валовой стоимостью является сумма справедливой стоимости актива и всех понесенных затрат на этот объект, связанных со сдачей его в аренду (например, транспортные расходы).

Все сопутствующие расходы включаются в чистую стоимость инвестиции по мере их возникновения и отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В чистую стоимость инвестиции арендодатель включает и справедливую стоимость актива, причем это отражается на дату передачи объекта арендатору вместе со списанием объекта аренды (табл. 1) [5].

При этом на счете 01 субсчет «Выбытие основных средств» образуется разница между остаточной и справедливой стоимостью объекта, которую включают в состав прочих доходов (расходов) (п. 34 ФСБУ 25/2018).

В дальнейшем чистая стоимость инвестиции будет увеличиваться на сумму начисленных процентов, и уменьшаться на величину уплаченных арендных платежей (п. 36 ФСБУ 25/2018).



Рис. 1. Схема учета операционной аренды у арендодателя

Условиями договора аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды

Арендатор имеет право на покупку предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату реализации этого права

Срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию, то есть со сроком полезного использования объекта аренды

На дату заключения договора аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды

Возможность использовать предмет аренды без существенных изменений имеется только у арендатора

Арендатор имеет возможность продлить установленный договором срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной

Иное обстоятельство, свидетельствующее о переходе к арендатору экономических выгод и рисков, обусловленных правом собственности арендодателя на предмет аренды

Рис. 2. Условия отнесения аренды к неоперационной (финансовой)

В случае если предмет неоперационной аренды не подлежит последующему выкупу, то по окончании срока аренды формируется проводка на принятие объекта к учету арендодателем и списание оставшейся чистой стоимости инвестиционного актива (табл.1).

Отметим, что в бухгалтерском учете арендодатель не будет отражать доходы в виде арендной платы. В виде

доходов будут отражаться только проценты по инвестиционному активу. Они рассчитываются как произведение чистой стоимости инвестиции на начало срока аренды на процентную ставку на этот период. Также чистая стоимость объекта аренды обязательно подвергается проверке на обесценение согласно МСФО 9 «Финансовые инструменты».

Таблица 1

Бухгалтерские записи арендодателя в случае неоперационной (финансовой) аренды

Содержание	Дебет	Кредит
На дату передачи основных средств в аренду		
Списание первоначальной стоимости основных средств	01 субсчет «Выбытие основных средств»	01 «Основные средства»
Списание накопленной амортизации	02 «Амортизация основных средств»	01 субсчет «Выбытие основных средств»
Отражена справедливая стоимость объекта аренды	76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»	01 субсчет «Выбытие основных средств»
Отражена разница между балансовой и справедливой стоимостью объекта аренды в составе прочих доходов	01 субсчет «Выбытие основных средств» (91 «Прочие доходы и расходы»)	91 «Прочие доходы и расходы» (01 субсчет «Выбытие основных средств»)
На дату начисления процентов		
Отражен доход от сдачи имущества в финансовую аренду	76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»	90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы»
Начислен НДС с арендного платежа	90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
На расчетный счет поступила арендная плата	51 «Расчетные счета»	76 субсчет «Арендный платеж»
Начислена арендная плата за текущий период к получению	76 субсчет «Арендный платеж»	76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»
На дату окончания срока аренды		
Возврат объекта аренды	01 «Основные средства»	76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»

Проценты, начисленные на задолженность по арендным платежам

Основание и порядок расчета процентной ставки

Потенциальные денежные потоки, обусловленные договором аренды до даты предоставления предмета аренды

Сверка валовой и чистой стоимости инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду

Информация о значительных изменениях чистой стоимости инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду

Характер и порядок расчета негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды

Потенциальные денежные потоки, обусловленные гарантиями выкупа предмета аренды по окончании срока аренды

Распределение причитающихся арендодателю арендных платежей по срокам погашения с отражением номинальных сумм арендных платежей

Общую сумму дохода по операционной аренде с выделением дохода, относящегося к переменным арендным платежам

Рис. 3. Показатели, раскрываемые в финансовой отчетности арендодателя

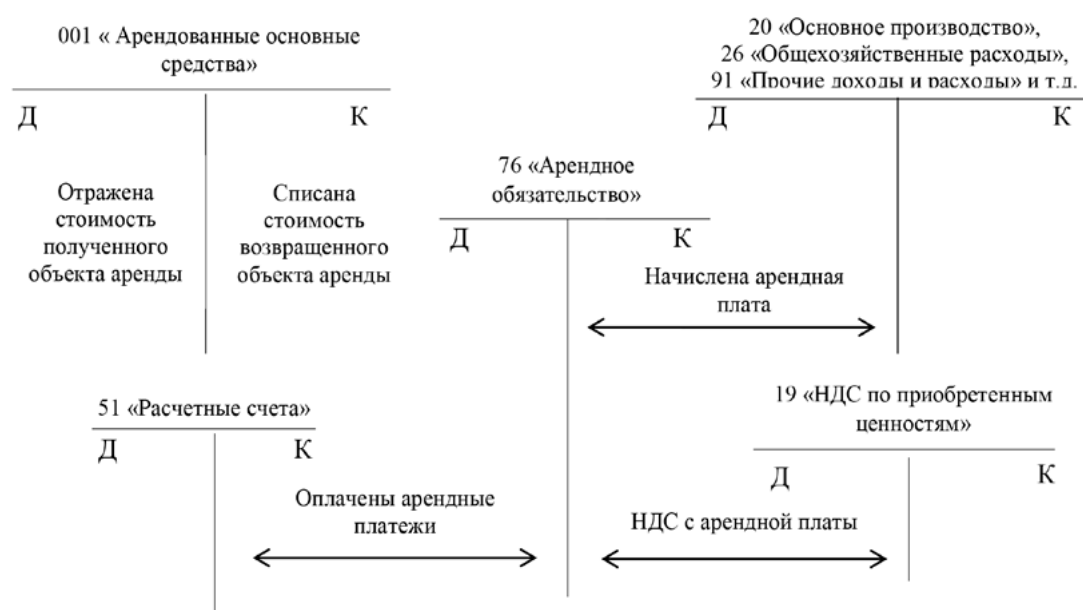


Рис. 4. Схема учета аренды без признания права пользования активом

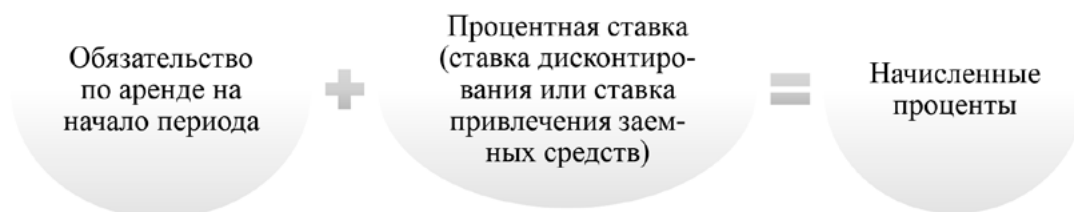


Рис. 5. Состав начисленных процентов

Важно помнить, что чистая стоимость инвестиционного актива подлежит изменению при изменении негарантированной инвестиционной стоимости объекта аренды.

В случае существенности отдельных показателей аренды арендодатель раскрывает информацию о них в финансовой отчетности (рис. 3) [6].

Как было отмечено выше, новым стандартом определено введение в действие разделение аренды на операционную и финансовую. Однако данное разделение применимо только в отношении арендодателя. Для арендатора объекты аренды делятся на простую аренду и аренду с признанием права пользования активом (далее ППА).

Арендатор устанавливает характер учета объекта, полученного в аренду, на наиболее раннюю из дат: дату

заключения договора аренды или на дату фактического начала пользования объектом аренды. Арендатор может учитывать этот объект как в простом порядке, относя арендные платежи на текущие расходы, так и в сложном порядке с признанием права пользования активом.

Решение о способе учета зависит от нескольких факторов. В общем случае стандартом установлено, что объект аренды должен признаваться как ППА (п. 10 ФСБУ 25/2018). Однако при соблюдении некоторых условий, можно учитывать арендные платежи в составе расходов. Для этого договором аренды не должен быть предусмотрен переход права собственности на объект к арендатору, а также не должно быть последующего выкупа этого объекта по цене ниже справедливой стоимости, запрещается и возможность передачи объекта в субаренду.

Таблица 2

Бухгалтерские записи арендатора с признанием права пользования активом

Содержание	Дебет	Кредит
На дату получения основных средств в аренду		
Сформировано обязательство по аренде (первоначальная стоимость) в сумме приведенных дисконтированных платежей	08 субсчет «Права пользования активом»	76 субсчет «Обязательства по аренде»
Затраты по доведению предмета аренды до состояния, пригодного к использованию	08 субсчет «Права пользования активом»	20 «Основное производство», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.
Отражена стоимость права пользования активом	01 субсчет «Права пользования активом»	08 субсчет «Права пользования активом»
На дату отражения расходов по аренде		
Начислена амортизация за право пользования активом	20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 91 «Прочие доходы и расходы» и т.д.	02 субсчет «Амортизация ППА»
Отражены проценты по ставке дисконтирования по арендному обязательству	91 «Прочие доходы и расходы»	76 субсчет «Обязательства по аренде»
Перечислена арендная плата с расчетного счета	76 субсчет «Арендные платежи»	51 «Расчетные счета»
Начислен платеж в части уменьшения арендных обязательств	76 субсчет «Обязательства по аренде»	76 субсчет «Арендные платежи»
Отражен НДС с арендного платежа	19 «НДС по приобретенным ценностям»	76 субсчет «Арендные платежи»
На дату окончания срока аренды		
Списана балансовая стоимость права пользования активом и обязательства	76 субсчет «Обязательства по аренде»	01 субсчет «Права пользования активом»
Списана разница в расходы (доходы)	91 «Прочие доходы и расходы» (76 субсчет «Обязательства по аренде»)	01 субсчет «Права пользования активом» (91 «Прочие доходы и расходы»)

Также простым способом учета аренды можно воспользоваться по договорам аренды, срок которых не более 1 года (в отношении групп объектов) и/или в отношении аренды объектов, рыночная стоимость которых не превышает 300 тыс. руб. (по каждому объекту).

На рис. 4 приведена схема учета аренды арендатором по простому способу. В этом случае арендные платежи представляют для арендатора текущие расходы, которые обычно признаются равномерно, в составе расходов по обычным видам деятельности

или прочих расходов [7]. При этом стоимость объекта аренды отражается на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» [5]. Таким образом, когда арендатор не признает ППА, то способ учета арендных платежей не отличается от действующего ранее способа.

Если же у арендатора отсутствует возможность применять простой способ учета, то он признает актив в качестве ППА на дату его получения. При этом сразу признается не только актив, но и обязательство по аренде.

Проценты, начисленные на задолженность по арендным платежам	Основание и порядок расчета процентной ставки	Затраты, связанные с произведенными улучшениями предмета аренды, и порядок их компенсации
Факт использования арендатором ППА с описанием характера договоров аренды, в отношении которых он применяется	В отношении права пользования активом — информация, подлежащая раскрытию в отношении соответствующих предмету аренды активов (основных средств, инвестиционной недвижимости)	Расходы и будущие арендные платежи арендатора, если он не признает ППА
Затраты арендатора, понесенные в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях	Информация о пересмотре фактической стоимости и обязательства по аренде	Ограничения использования предмета аренды, обусловленные договором аренды

Рис. 6. Показатели, включаемые в финансовую отчетность арендатора

Право пользования отражается в учете по фактической стоимости, в которую включается первоначальная стоимость арендного обязательства, транспортно-заготовительные расходы, понесенные арендатором, оценочные обязательства, а также, в случае если ранее были уплачены арендные платежи (до получения объекта), то они также включаются в фактическую стоимость ППА. В дальнейшем стоимость этого права будет подлежать переоценке, если объект, который был получен в аренду, принадлежит к группе основных средств, по которым должна проводиться переоценка [8, 9].

Помимо ППА арендатор также отражает обязательство по аренде. Оно признается в сумме приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату оценки, то есть сумму этих платежей с учетом ставки дисконтирования. Ставка дисконтирования определяется как ставка, при умножении на которую сумма арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости будет равна справедливой стоимости объекта. Ставку дисконтирования не всегда возможно определить. В таком случае используется ставка, по которой арендатором могли бы быть привлечены

заемные средства на срок аренды (кредитная ставка).

Как и для объекта аренды для ППА предусмотрено погашение его стоимости через амортизирование. Арендатор самостоятельно устанавливает срок полезного использования, однако если по окончании срока аренды объект предполагается вернуть арендодателю (аренда без права выкупа), то СПИ не может превышать срок аренды (п. 17 ФСБУ 25/2018).

В дальнейшем для учета суммы обязательства по аренде к нему прибавляют сумму начисленных процентов и вычитают уплаченные арендные платежи (п. 18 ФСБУ 25/2018).

Проценты начисляются одновременно с арендными платежами и на отчетные даты. На рисунке 5 приведена схема расчета величины начисленных процентов.

Проценты, начисленные по арендному обязательству, относят на текущие расходы, за исключением процентов, которые ранее включили в стоимость актива. По окончании срока аренды балансовая стоимость ППА и арендного обязательства списываются, а возникающая разница признается как прочие доходы или расходы (табл.2).

Отметим, что арендатором не отражается величина начисленных арендных платежей, а только сумма процентов.

Если стороны договора аренды в дальнейшем будут пересматривать его условия, то фактическая стоимость права пользования также будет изменена в соответствии с новыми условиями. Это приведет к изменению обязательства по аренде. Также предусмотрено изменение в таком случае и ставки дисконтирования.

Также при составлении финансовой отчетности арендатор раскрывает информацию об арендных обязательствах и полученного в аренду имущества на праве пользования активом. Показатели, которые подлежат раскрытию, приведены на рис. 6 [4].

Таким образом, применяя новый ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», арендодатель разделяет аренду на операционную и финансовую, аналогично МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Стандарт также решил вопрос о том, кто является балансодержателем имущества, переданного в аренду. Если ранее договором можно было установить, что балансодержателем является любая из сторон сделки, то сейчас четко установлено, что актив должен находиться на балансе арендатора. Также одним из преимуществ нового ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» является приоритет экономического содержания над юридической формой договора аренды. То есть договор рассматривается в целях учета с его экономической стороны.

Нельзя не отметить, что при этом значительно усложнился порядок учета, признания доходов и расходов. Это неизбежно, учитывая, что новый подход экономически более верен.

При этом при разработке стандарта были упущены и не проработаны отдельные вопросы. В частности, остается непонятным, как учитывать компоненты договора аренды, определение которых и критерии для их определения, описаны в МСФО (IFRS) 16 «Аренда» [10].

Как известно, в реальности часто договором аренды предусмотрено оказание нескольких типов услуг на разных условиях. Это значительно усложняет рассмотрение договора аренды как единого целого, построения графика платежей. Например, арендодатель торгового центра может предоставлять в аренду помещение (оплата в долларах США в фиксированной сумме) и выставить счет за коммунальные услуги (в российских рублях в зависимости от объема услуг). Поэтому при работе с ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» придется использовать методологии в рамках МСФО (IFRS) 16 «Аренда», хотя учесть этот вопрос было возможно при разработке отечественного стандарта.

Анализ ФСБУ 25/2018 показывает, что вопрос идентификации предмета аренды недостаточно проработан в российском стандарте, хотя именно он является основополагающим при разработке моделей, методов и способов учета. Также не были отражены такие важные точки, как переоценка обязательств по аренде, случаи модификации договора аренды, прекращение договора аренды.

Однако стоит заметить, что новый ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» произвел настоящую революцию в отечественном бухгалтерском учете, максимально приблизил его к нормам международного учета. При этом все непроработанные моменты можно урегулировать в учетной политике, полагаясь на практику МСФО (IFRS) 16 «Аренда».

Библиографический список

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: утв. приказом Минфина РФ от 16.10.2018 № 208н.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н (в ред. приказа Минфина РФ от 06.04.2015 г. № 57н).
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (в ред. Федерального закона от 26.07.2019 г. № 247-ФЗ).

4. Хахонова Н.Н., Алексеева И.В., Бахтеев А.В. и др. Бухгалтерский учет и отчетность: учебник / под ред. проф. Н.Н. Хахоновой. М.: РИОР: ИНФРА-М, 2022. 554 с.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (в ред. приказа Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 142н).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н (в ред. приказа Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 142н, с изм. от 29.01.2018 г.).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ (10/99): утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (в ред. приказа Минфина РФ от 06.04.2015 г. № 57н).
8. Обвинцева Е.Ю., Лысенко Д.В. ФСБУ 25/2018: Как вести учет аренды компаниям в 2022 году. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/contracts/a69/1056687.html> (дата обращения 10.09.2022).
9. Долгушина Ю.Б. Понятие лизинга // Научная электронная библиотека «Киберленинка». 2022 № 12. С. 88–91.
10. «Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина РФ от 11.06.2016 №111н.