

Новые правила учета аренды с 01.01.2022: изучаем ФСБУ 25/2018

С 2022 года все организации в обязательном порядке должны применять новый ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденный Приказом Минфина РФ от 16.10.2018 №208н. Задачей ФСБУ 25/2018 было дать базовые понятия, основные положения, которые гораздо подробнее описаны в МСФО «Аренда». При этом стандарт кардинальным образом меняет подход к учету операционной и финансовой аренды и усложняет правила учета, главным образом у арендаторов. Для перехода на учет аренды по ФСБУ 25/2018 необходимо внести изменения или дополнения в учетную политику.

При этом важно помнить, что ошибки, допущенные при переходе, грозят грубым нарушением правил бухучета. За это организацию могут оштрафовать на сумму от 10 000 до 30 000 рублей, если нарушения не повлекли занижения налоговой базы.

В данном аналитическом материале мы рассказали, как правильно учитывать операции аренды по правилам нового стандарта, рассмотрели основные принципы ведения учета для арендатора и арендодателя, а также объяснили, как раскрыть информацию в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Вы также узнаете, как подготовиться к переходу и правильно перейти на ФСБУ 25/2018, упростив переходный период.

БОНУС! Примеры отражения операций аренды в бухгалтерском и налоговом учете

Содержание материала:

1. [Как арендатору \(лизингополучателю\) вести учет с 01.01.2022?](#)
2. [Как арендодателю \(лизингодателю\) вести учет с 01.01.2022?](#)
3. [Как перейти на учет аренды и лизинга по новым правилам?](#)

Как арендатору (лизингополучателю) вести учет с 01.01.2022?

Кто применяет ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»?

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» применяется сторонами договоров аренды или субаренды, а также иных договоров, условия которых (как по отдельности, так и во взаимосвязи) устанавливают обязательство по предоставлению имущества во временное пользование на возмездной основе арендодателем, лизингодателем, правообладателем и иным лицом ([п. 2 ФСБУ 25/2018](#)).

Обратите внимание!

Применение ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» не ставится в зависимость от того, у кого в соответствии с договором лизинга учитывается на балансе передаваемое имущество (как в целом, так и по частям).

Стандарт обязателен к применению с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год. Тем не менее в некоторых случаях начало применения ФСБУ 25/2018 не меняет учет по договору аренды, а именно:

1. если ваша организация вправе применять [упрощенные способы](#) бухгалтерского учета, то по договорам, исполнение которых началось до 2022 г., можно продолжать применять старый порядок учета ([п. 52](#) ФСБУ 25/2018);
2. если [срок договора](#) завершится до 31 декабря 2022 г. (или до конца года, с которого вы стали досрочно применять ФСБУ 25/2018 к другим договорам аренды), можете учитывать его по-старому ([п. 51](#) ФСБУ 25/2018);
3. если **вы - арендатор** (лизингополучатель) по договору, согласно которому право собственности на предмет аренды к вам не переходит и выкупить его по цене значительно ниже справедливой стоимости вы не можете, при этом вы не собираетесь сдавать предмет аренды в субаренду, то возможно, что по такому договору учет менять не придется ([п. 12](#) ФСБУ 25/2018). Для этого надо, чтобы дополнительно выполнялось одно из условий ([п. 11](#) ФСБУ 25/2018):

- [срок аренды](#) не более 12 месяцев;
- рыночная стоимость предмета аренды без учета износа не превышает 300 000 руб.;

- ваша организация вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета;

4. если **вы - арендодатель** (лизингодатель) и классифицируете объекты учета аренды по договору в качестве объектов учета операционной аренды, то можете продолжать вести учет по этому договору так же, как вы это делали раньше (п. 41 ФСБУ 25/2018).

Во всех остальных случаях порядок учета по договору аренды (лизинга) придется изменить.

Что такое операционная аренда в целях применения ФСБУ 25/2018?

Аренду можно отнести к операционной, если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, после его передачи арендатору остаются у арендодателя. Это может подтверждаться, в частности, любым из следующих обстоятельств:

- а) срок аренды существенно меньше периода, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;
- б) предмет аренды – объект, имеющий неограниченный срок использования, потребительские свойства которого с течением времени не изменяются (например, земельные участки и объекты природопользования);
- в) приведенная стоимость будущих арендных платежей на дату предоставления предмета аренды существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды.

Арендодатель, который вправе применять упрощенные способы учета, может любую аренду учитывать как операционную. Достаточно, чтобы договор не предусматривал перехода к арендатору права собственности на предмет аренды либо возможность его выкупа по цене, существенно меньшей справедливой стоимости на дату выкупа (п. 28 ФСБУ 25/2018).

Что такое неоперационная (финансовая) аренда в целях применения ФСБУ 25/2018?

Аренда относится к неоперационной (финансовой), если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, после его передачи переходят к арендатору. Это может подтверждаться, в частности, любым из следующих

обстоятельств ([п. 25](#) ФСБУ 25/2018):

- а) договором предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору, либо арендатор имеет право на его покупку по цене, значительно ниже его справедливой стоимости;
- б) срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;
- в) приведенная стоимость будущих арендных платежей на дату заключения договора сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;
- г) только арендатор имеет возможность использовать предмет аренды без существенных изменений;
- д) арендатор имеет право продлить срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной.

ФСБУ 25/2018 разрешается не использовать в отношении некоторых объектов. Это:

1. участки недр для геологического изучения, разведки или добычи полезных ископаемых;
2. результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, в том числе материальные носители, на которых эти результаты и средства записаны;
3. объекты концессионного соглашения;
4. объекты бухгалтерского учета, не соответствующие критериям п. 5 ФСБУ 25/2018.

Каковы критерии объекта аренды в соответствии с ФСБУ 25/2018?

По новым [правилам](#), объектом учета аренды признается предмет, который соответствует одновременно всем нижеперечисленным критериям:

1. передается на определенный срок;
2. идентифицируется (указан в качестве предмета аренды в договоре и таким договором в течение срока аренды не предусмотрена его замена);
3. способен приносить экономическую выгоду от своего использования, право на которое имеет арендатор;
4. цель применения объекта определяется арендатором (с учетом технических

возможностей предмета аренды).

Классификация объекта учета осуществляется на дату, которая произошла ранее: либо это дата заключения договора, либо доступность объекта для эксплуатации арендатором, то есть дата предоставления предмета аренды.

При этом срок аренды для целей бухгалтерского учета рассчитывается исходя из сроков и условий, установленных договором аренды (включая периоды, не предусматривающие арендных платежей). Также учитываются возможности сторон изменять указанные сроки и условия и намерения реализации таких возможностей.

Срок аренды пересматривается в случае наступления событий, изменяющих допущения, которые использовались при первоначальном определении срока аренды (при предыдущем пересмотре срока аренды). Связанные с таким пересмотром корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.

Течение срока аренды начинается с даты предоставления предмета аренды. Пересмотр срока аренды производится при возникновении случаев, вносящих коррективы в допущения, установленные сторонами ранее. Поправка срока аренды отражается на счетах бухгалтерского учета как изменение оценочного значения.

Что включается в право пользования активом и обязательство по аренде по ФСБУ 25/2018?

Арендатор признает предмет аренды на дату предоставления предмета аренды в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательства по аренде, если иное не установлено настоящим Стандартом. Организация должна применять единую учетную политику в отношении права пользования активом и в отношении схожих по характеру использования активов (незавершенных капитальных вложений, основных средств и других).

Право пользования активом признается по фактической стоимости. Фактическая стоимость права пользования активом включает:

- а) величину первоначальной оценки обязательства по аренде;
- б) арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты;

в) затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;

г) величину подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства, в частности, по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды.

Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета, может рассчитывать фактическую стоимость права пользования активом исходя из [подпунктов "а" и "б"](#). При принятии такого решения затраты, указанные в [подпунктах "в" и "г"](#) настоящего пункта, признаются расходами периода, в котором были понесены.

В свою очередь, обязательство по аренде первоначально оценивается как сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки. Новый стандарт бухгалтерского учета позволяет [учитывать в составе арендного платежа](#) плату, установленную договором аренды, в частности, это:

1. фиксированная сумма, вносимая периодически или единовременно арендатором (не считая выплачиваемых арендатору компенсаций, производимых арендодателем);
2. переменная сумма, которая находится в зависимости от процентных ставок или ценовых индексов;
3. справедливая стоимость иного встречного представления;
4. плата за продление срока использования предмета аренды или, наоборот, преждевременное сокращение установленного периода его применения, когда такое условие присутствует в договоре);
5. выкупная цена, когда договором предусмотрен переход права собственности;
6. плата, гарантирующая выкуп предмета по истечении срока договора аренды.

Обратите внимание!

В состав арендного платежа не включаются подлежащий вычету НДС и иные возмещаемые налоги.

Приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется путем дисконтирования их номинальных величин. Дисконтирование производится с

применением ставки, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и **предполагаемой справедливой стоимости предмета к концу срока аренды** негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости предмета аренды, либо, если такая ставка не может быть определена, с применением ставки, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды.

Как арендатору вести учет предмета аренды согласно ФСБУ 25/2018?

В соответствии с [п. 10](#) ФСБУ 25/2018 арендатор принимает к учету объект аренды как право пользования активом (ППА) с одновременным признанием обязательства по аренде.

В бухгалтерском учете можно не признавать ППА и соответствующее обязательство, если договором не предусмотрен переход права собственности, отсутствует возможность выкупа объекта аренды по цене значительно ниже справедливой стоимости, а также если такой объект не подлежит сдаче в субаренду, но для этого должно выполняться еще одно условие из нижеперечисленных:

1. срок аренды составляет не более 12 месяцев;
2. рыночная стоимость предмета аренды не превышает 300 000 руб. и при этом арендатор имеет возможность получать экономические выгоды от его эксплуатации в большей степени независимо от других активов;
3. арендатор является экономическим субъектом, которому предоставлено право на упрощенное ведение бухгалтерского учета, включая составление упрощенной бухгалтерской отчетности.

Важно!

Если срок аренды составляет не более 12 месяцев, то решение о неприменении ППА принимается арендатором в отношении группы однородных по характеру и способу использования предметов аренды. Иное установлено для двух других условий, касающихся рыночной стоимости и права на упрощенный способ ведения бухгалтерского учета: решение о неприменении ППА принимается в отношении каждого предмета аренды.

При выполнении названных условий арендные платежи признаются в качестве расхода равномерно в течение срока аренды или на основе другого систематического подхода, отражающего характер использования арендатором экономических выгод от предмета аренды.

Рассмотрим на примере.

Пример №1.

Компания «А» предоставляет компании «Б» склад во временное пользование. По условиям договора, ежемесячная арендная плата состоит из фиксированной суммы — 240 000 руб. (в том числе НДС — 40 000 руб.) и переменной части, которая представляет собой плату за израсходованную электроэнергию за месяц. Срок аренды составляет 4 года, возможность выкупа и субаренда не предусмотрены. Компания «Б» является малым предприятием, которое вправе применять упрощенный способ ведения учета. Следовательно, компания «Б» может вести учет арендных платежей в упрощенном порядке.

Дт.	Кт.	Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
001		1 000 000	Помещение учитывается на забалансовом счете по стоимости, отраженной в акте приема-передачи
20	76	240 000	Отражена в расходах фиксированная арендная плата
19	76	40 000	Учен «входящий» НДС с фиксированной арендной платы
20	76	4 500	Отражена в расходах переменная часть арендной платы за израсходованную электроэнергию (согласно показаниям счетчиков)
19	76	750	Учен «входящий» НДС с переменной части арендной платы
68	19	40 750	Принят к вычету общий «входящий» НДС (с фиксированной и переменной суммы арендной платы)

Если бы по условиям договора арендатор был бы вправе выкупить склад или сдать его в субаренду, то воспользоваться упрощенным способом учета арендных платежей компания «Б» уже не смогла бы ([п. 12](#) ФСБУ 25/2018).

Итак, большинство компаний не смогут вести учет арендных платежей в упрощенном виде. Они должны будут принять к учету ППА и обязательство по аренде.

ППА следует отражать по фактической стоимости, которая состоит из нескольких компонентов. Это, как уже приводилось ранее:

1. величина первоначальной оценки обязательства по аренде;
2. арендный платеж, внесенный на дату предоставления предмета аренды или до такой даты;
3. затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;
4. величина оценочного обязательства, подлежащего исполнению арендатором (например, демонтаж, перемещение, восстановление предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды).

Право пользования активом (ППА) учитывайте на [счете 01](#). Стоимость ППА погашается через амортизационные отчисления ([п. 17](#) ФСБУ 25/2018). Исключение составляют случаи, когда активы (схожие по характеру использования) не подлежат амортизации.

Срок полезного использования ППА не может быть более срока аренды, если не установлено, что к арендатору переходит право собственности. Следовательно, если договором не предусмотрен выкуп имущества, то срок полезного использования устанавливается равным сроку аренды. Если договором установлен выкуп права собственности переданного имущества, то амортизация рассчитывается с учетом срока полезного использования переданного объекта. **Амортизация ППА отражается на счетах бухгалтерского учета следующим образом: Дт 20 - Кт 02.**

Обратите внимание!

Если предмет аренды по характеру его использования относится к группе основных средств, по которой

арендатор принял решение о проведении переоценки, то в такой ситуации арендатору следует переоценивать соответствующее ППА. На это прямо указано в [п. 16](#) ФСБУ 25/2018.

Что касается обязательства по аренде, о котором было указано ранее, то оно первоначально оценивается как сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату такой оценки ([п. 14](#) ФСБУ 25/2018).

Для того чтобы определить приведенную стоимость будущих арендных платежей, необходимо произвести дисконтирование их номинальных величин. Так, дисконтирование осуществляется с применением ставки, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равной справедливой стоимости переданного объекта.

Негарантированная ликвидационная стоимость — это предполагаемая справедливая стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды, за вычетом сумм, подлежащих получению в связи с гарантиями выкупа по окончании срока аренды (п. 15 ФСБУ 25/2018).

Если ставку дисконтирования нельзя определить через справедливую стоимость объекта, то для расчета приведенной стоимости арендного обязательства применяется ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый с периодом аренды. По этой ставке ежемесячно начисляйте проценты на остаток обязательства и уменьшайте его на текущий платеж ([п. п. 14, 15, 18](#) ФСБУ 25/2018).

Обязательство по аренде покажите на [счете 76](#). После признания величина обязательства по аренде увеличивается на проценты и уменьшается на величину фактически уплаченных арендных платежей.

Проценты отражаются в учете путем записи: Дт 91 - Кт 76.

Фактическую стоимость ППА и обязательства по аренде нужно пересматривать в случаях, установленных п. 21 ФСБУ 25/2018. Например, при изменении условий договора аренды, величины арендных платежей и пр. **Рассмотрим на примере.**

Пример №2.

Компания «А» предоставляет компании «Б» склад во временное пользование. По условиям договора арендная плата в месяц составляет 240 000 руб. (в том числе НДС — 40 000 руб.). Срок аренды составляет 3 года.

Рассчитаем номинальную стоимость арендного обязательства: 200 000 руб. x 36 мес. = 7 200 000 руб.

Теперь определим его приведенную стоимость. Для этой цели используем процентную ставку, по которой компания может получить заемные средства на сопоставимых условиях. Предположим, что такая ставка составляет 15% годовых. В таком случае ставка дисконтирования за месяц равна 1,17%. Она рассчитывается по формуле: $((1 + \text{годовая ставка} : 100)1/12 - 1) \times 100\%$.

Следовательно, приведенная стоимость арендного обязательства составит 5 848 456 руб.

Полученную сумму отразим на счетах:

1. Дт 08 – Кт 76 (5 848 456 руб.) – отражено арендное обязательство по первоначальной оценке;
2. Дт 01, субсчет «ППА», - Кт 08 (5 848 456 руб.) – учтено ППА.

Месяц аренды	Арендное обязательство на начало месяца	Арендный платеж за месяц	Проценты (графа 2х0, 0117)	Арендная плата за минусом процентов (графа 3-графа 4)	Обязательство по аренде на конец месяца (графа 2-графа 5)
1	2	3	4	5	6
1	5 848 456	200 000	68 427	131 573	5 716 883
2	5 716 883	200 000	66 888	133 112	5 583 770
3	5 583 770	200 000	65 330	134 670	5 449 101
4	5 449 101	200 000	63 754	136 246	5 312 855
5	5 312 855	200 000	62 160	137 840	5 175 015
6	5 175 015	200 000	60 548	139 452	5 035 563
7	5 035 563	200 000	58 916	141 084	4 894 479
8	4 894 479	200 000	57 265	142 735	4 751 745
9	4 751 745	200 000	55 595	144 405	4 607 340
10	4 607 340	200 000	53 906	146 094	4 461 24

11	4 461 246	200 000	52 197	147 803	4 313 443
12	4 313 443	200 000	50 467	149 533	4 163 910
13	4 163 910	200 000	48 718	151 282	4 012 628
14	4 012 628	200 000	46 948	153 052	3 859 575
15	3 859 575	200 000	45 157	154 843	3 704 73
16	3 704 732	200 000	43 345	156 655	3 548 078
17	3 548 078	200 000	41 513	158 487	3 389 590
18	3 389 590	200 000	39 658	160 342	3 229 248
19	3 229 248	200 000	37 782	162 218	3 067 031
20	3 067 031	200 000	35 884	164 116	2 902 915
21	2 902 915	200 000	33 964	166 036	2 736 879
22	2 736 879	200 000	32 021	167 979	2 568 900
23	2 568 900	200 000	30 056	169 944	2 398 957
24	2 398 957	200 000	28 068	171 932	2 227 024
25	2 227 024	200 000	26 056	173 944	2 053 081
26	2 053 081	200 000	24 021	175 979	1 877 102
27	1 877 102	200 000	21 962	178 038	1 699 064
28	1 699 064	200 000	19 879	180 121	1 518 943
29	1 518 943	200 000	17 772	182 228	1 336 714
30	1 336 714	200 000	15 640	184 360	1 152 354
31	1 152 354	200 000	13 483	186 517	965 836
32	965 836,4	200 000	11 300	188 700	777 137
33	777 136,7	200 000	9 092	190 908	586 229
34	586 229,2	200 000	6 859	193 141	393 088
35	393 088,1	200 000	4 599	195 401	197 687
36	197 687,2	200 000	2 313	197 687	0
Итого за весь срок аренды	х	7 200 000	1 351 544	5 848 456	х

В первом месяце:

1. **Дт 91 - Кт 76** (68 427 руб.) — проценты списываются в состав прочих расходов (отражено начисление процентов из таблицы за первый период). Всего

за срок аренды будет начислена сумма процентов в размере 1 351 544 руб. — ежемесячные суммы, рассчитанные в таблице;

2. **Дт 19 - Кт 76** (40 000 руб.) — учтен «входящий» НДС по арендной плате;
3. **Дт 68 - Кт 19*** (40 000 руб.) — «входящий» НДС поставлен к вычету (*при наличии счет-фактуры и использовании склада в деятельности, облагаемой НДС);
4. **Дт 76 – Кт 51** (240 000 руб.) — перечислен арендный платеж, в том числе НДС (ежемесячно).

Во втором месяце начинаем рассчитывать амортизацию ($5\,848\,456 : 36 \text{ мес.} = 162\,457,11$ руб. за месяц). Напоминаем, что амортизация исчисляется со второго месяца аренды, то есть с месяца, следующего за месяцем принятия к учету ППА;

5. **Дт 20 – Кт 02** (162 457,11 руб.) — начислена амортизация по ППА и отнесена к расходам производственного характера (ежемесячно)

Когда срок договора аренды подойдет к концу, ППА будет полностью самортизировано, а обязательство по аренде погашено. В бухгалтерском учете добавятся следующие записи:

1. **Дт 01 «Выбытие объектов ОС» - Кт 01 «ППА»** 5 848 456 руб. — списана стоимость ППА;
2. **Дт 02 - Кт 01 «Выбытие объектов ОС»** 5 848 456 руб. — списана амортизация.

Обратите внимание!

В целях исчисления налога на прибыль расходы налогоплательщика в виде арендных платежей за арендуемое имущество относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией ([подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ](#), [Письмо Минфина России от 25.03.2019 № 03-03-06/1/20067](#), [Письмо Минфина России от 06.11.2018 № 03-03-06/1/79510](#)). Для документального подтверждения указанных расходов необходимы документы, оформленные в соответствии с требованиями законодательства РФ. Это:

- заключенный договор аренды;
- документы, подтверждающие оплату арендных платежей;
- акт приемки-передачи арендованного имущества.

В рассматриваемом случае на ежемесячной основе в налоговой базе по налогу на прибыль будет учитываться арендная плата в размере 200 000 руб.

Как учесть расходы на ремонт арендованного имущества и затраты на его неотделимые улучшения?

Если по условиям договора вы несете расходы на текущий и (или) капитальный ремонт полученного в аренду имущества, то отразите их следующим образом:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Период отражения операции
Если арендуемый объект вы используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг (п. 5 ПБУ 10/99)			
Расходы на ремонт полученного в аренду имущества отражены в составе расходов по обычным видам деятельности	20 (44 и др.)	60 (70 , 69 и др.)	В периоде завершения работ
Если арендуемый объект вы НЕ используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг (п. 11 ПБУ 10/99)			
Расходы на ремонт полученного в аренду имущества отражены в составе прочих расходов	91-2	60 (70 , 69 и др.)	В периоде завершения работ

Затраты на улучшения арендованного имущества отражайте в общем порядке, предусмотренном для учета затрат на улучшение и восстановление ОС.

Если по договору произведенные капитальные вложения в арендованное ОС являются собственностью арендатора, то учитывайте их в качестве объекта ОС. Инвентарным объектом в этом случае будут капитальные вложения в виде неотделимых улучшений в арендованное ОС. Стоимость такого имущества погашается путем начисления амортизации в течение срока полезного использования, равного, как правило, оставшемуся сроку аренды. Это следует из [п. п. 5, 6, 17, 20](#) ПБУ 6/01, [п. п. 3, 35](#) Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств. В бухучете сделайте проводки:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Период отражения операции
Отражены капитальные вложения в арендованное имущество	08	60 (23 и др.)	В периоде завершения работ
Отражены в качестве ОС капитальные вложения в виде неотделимых улучшений в арендованное имущество	01	08	На дату принятия неотделимых улучшений в качестве ОС
Начислена амортизация по неотделимым улучшениям: - если ОС вы используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг; - в иных случаях	20 (44 или др.) 91-2	02 02	Ежемесячно в течение срока аренды
Списана амортизация, начисленная по неотделимым улучшениям	02	01	На дату завершения аренды

Если договором предусмотрена передача арендодателю произведенных вами капитальных вложений и компенсация понесенных вами затрат сразу по завершении работ, то спишите их на расчеты с арендодателем ([п. 35](#) Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

В бухучете сделайте проводки:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Период отражения операции
Отражены капитальные вложения в арендованное имущество	08	60 (23 и др.)	В периоде завершения работ
Затраты на неотделимые улучшения списаны на расчеты с	76	08	На дату передачи арендодателю неотделимых улучшений

арендодателем			
Получена компенсация затрат от арендодателя	51	76	На дату получения денежных средств

Учет у лизингополучателя

В бухгалтерском учете при получении предмета лизинга лизингополучателю нужно признать право пользования активом (ППА) и обязательство по аренде. В дальнейшем по ППА начисляется амортизация, а обязательство по аренде увеличивается за счет начисления процентов. Уплаченные лизинговые платежи уменьшают обязательство по аренде. Такие правила установлены [ФСБУ 25/2018](#), который обязателен к применению с 2022 г., но по решению организации [может применяться](#) уже сейчас.

Бухгалтерский учет лизинговых операций при применении [ФСБУ 25/2018](#) (в том числе досрочном) не зависит ни от того, как ведет учет лизингодатель, ни от того, что написано в договоре по поводу учета предмета лизинга.

Налоговый учет лизинговых операций при применении [ФСБУ 25/2018](#) останется [прежним](#). Обязательство по аренде представляет собой кредиторскую задолженность по уплате [лизинговых платежей](#) в будущем и в общем случае оценивается как суммарная дисконтированная стоимость этих платежей на дату получения предмета лизинга ([п. п. 10, 14](#) ФСБУ 25/2018, [п. 3](#) Информационного сообщения Минфина России от 25.01.2019 N ИС-учет-15).

Для дисконтирования применяют процентную ставку, при которой приведенная стоимость будущих лизинговых платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна его справедливой стоимости за вычетом авансовых платежей, уплаченных до даты получения лизингового имущества включительно ([п. 15](#) ФСБУ 25/2018).

Негарантированная ликвидационная стоимость - это предполагаемая справедливая стоимость предмета лизинга, которую он будет иметь к концу срока лизинга, за вычетом выкупных сумм ([п. 15, пп. "е" п. 7](#) ФСБУ 25/2018). Но при лизинге негарантированная ликвидационная стоимость обычно равна нулю, потому что договоры заключаются именно с целью приобретения имущества. А справедливая стоимость лизингового

имущества известна - это стоимость его покупки лизингодателем у поставщика ([п. 1](#) Рекомендации Р-133/2021-ОК Лизинг "Справедливая стоимость предмета лизинга"). Следовательно, **величину обязательства по аренде можно рассчитать прямым путем** (без дисконтирования будущих платежей) по формуле ([п. п. 3, 6](#) Рекомендации Р-65/2015-КпР "Ставка дисконтирования"): первоначальная оценка обязательства по аренде = стоимость приобретения лизингового имущества лизингодателем (без НДС) – авансовые платежи (без НДС).

Если переход права собственности на предмет лизинга не предусмотрен и вам неизвестна негарантированная ликвидационная стоимость, то **обязательство по аренде определите как приведенную стоимость** ваших будущих [лизинговых платежей](#) по формуле ([п. п. 14, 15](#) ФСБУ 25/2018): $P = H / (1 + r) + H / (1 + r)^2 + \dots + H / (1 + r)^t$, где

П - приведенная стоимость лизинговых платежей;

Н - номинальная величина одного лизингового платежа без НДС;

г - ставка дисконтирования за период;

t - количество периодов до последнего платежа.

Если все предстоящие лизинговые платежи подлежат уплате в одинаковых суммах через одинаковые промежутки времени (аннуитеты), для расчета их приведенной стоимости используйте такую формулу ([Рекомендация](#) Р-65/2015-КпР "Ставка дисконтирования"):

$P = H \times (1 - 1 / (1 + r)^n) / r$, где

П - приведенная стоимость лизинговых платежей;

Н - номинальная величина каждого лизингового платежа без НДС;

г - ставка дисконтирования за период;

n - количество лизинговых платежей.

В качестве ставки дисконтирования в этом случае возьмите ставку, по которой вы обычно привлекаете или могли бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком договора лизинга ([п. 15](#) ФСБУ 25/2018).

Определенную вами сумму обязательства по аренде включите в фактическую стоимость ППА ([п. п. 10, 13](#) ФСБУ 25/2018).

Полученное в лизинг имущество в качестве объекта основных средств лизингополучателем не признается. Вместо этого он должен при получении имущества признать право пользования активом (ППА) ([п. 10](#) ФСБУ 25/2018).

ППА учитывают на [счете 01](#) "Основные средства" по фактической стоимости, которую формируют на [счете 08](#) "Вложения во внеоборотные активы". В нее включают ([п. 13](#) ФСБУ 25/2018):

- величину [первоначальной оценки](#) обязательства по аренде;
- сумму авансовых платежей по договору лизинга (без НДС), перечисленных до даты получения предмета лизинга включительно;
- затраты, связанные с поступлением предмета лизинга и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях (консультационные услуги, монтаж лизингового оборудования и пр.);
- величину оценочного обязательства в связи с предстоящими расходами на демонтаж предмета лизинга, его перемещение, восстановление окружающей среды, если возникновение такого обязательства обусловлено получением лизингового имущества.

В течение срока лизинга величину обязательства по аренде увеличивайте на сумму начисляемых на нее процентов ([п. 18](#) ФСБУ 25/2018).

Если вы первоначально [оценили](#) обязательство по аренде исходя из приведенной стоимости будущих лизинговых платежей, то для начисления процентов используйте [ставку](#), которую вы применяли при дисконтировании.

Если вы определили первоначальную оценку обязательства по аренде [прямым путем](#), то для начисления процентов вам сначала придется определить процентную ставку, заложенную в договоре лизинга.

Уплаченные лизинговые платежи в бухгалтерском учете относите в уменьшение величины обязательства по аренде ([п. 18](#) ФСБУ 25/2018).

Начисление процентов и уплату лизинговых платежей отражайте такими бухгалтерскими записями:

Содержание операций	Дебет	Кредит
Проценты, начисленные по обязательству по аренде, включены в прочие расходы	91-2	76-обязательство по аренде
Проценты, начисленные по обязательству по аренде, включены в стоимость инвестиционного актива	08 (20)	76-обязательство по аренде
Перечислен лизинговый платеж (без НДС)	76-обязательство	51

	<u>по аренде</u>	
Перечислен НДС в составе лизингового платежа	<u>76-НДС</u>	<u>51</u>
Отражен НДС, предъявленный лизингодателем	<u>19</u>	<u>76-НДС</u>
НДС <u>принят к вычету</u>	<u>68</u>	<u>19</u>

Пример отражения в бухгалтерском учете операций по договору лизинга

Организация 31.03.2021 получила в лизинг торговое оборудование сроком на три года. Оборудование переходит в ее собственность после выплаты всех лизинговых платежей. Стоимость приобретения оборудования лизингополучателем (без учета НДС) составила 1 000 000 руб.

Сумма ежемесячного лизингового платежа равна 43 200 руб., в том числе НДС 7 200 руб.

Общая сумма лизинговых платежей - 1 555 200 руб., в том числе НДС 259 200 руб.

Лизинговые платежи уплачиваются на последнее число каждого месяца начиная с месяца, следующего за месяцем получения торгового оборудования.

На монтаж оборудования, выполненный в мае 2021 г., организация истратила 216 000 руб., в том числе НДС 36 000 руб.

Срок полезного использования оборудования организация установила равным шести годам. Амортизация по основным средствам начисляется линейным способом.

Отчетным периодом у организации является месяц.

В качестве первоначальной оценки обязательства по аренде (приведенной суммы будущих лизинговых платежей) организацией принята справедливая стоимость предмета лизинга - стоимость его приобретения лизингополучателем (без НДС), потому что авансовых платежей договором не предусмотрено, а негарантированная ликвидационная стоимость равна нулю.

С помощью финансовой функции Excel СТАВКА организация определила месячную процентную ставку, заложенную в договор лизинга. Она равна 1,4746538%.

Отчетный период (месяц)	Остаток обязательства на начало периода, руб. (кредит счета 76)	Проценты, руб. (кредит счета 76)	Лизинговый платеж, руб. (дебет счета 76)	Остаток обязательства на конец периода, руб. (кредит счета 76)
1	2	3 = 2 x Ставка	4	5 = 2 + 3 - 4
апрель 2021 г.	1 000 000,00	14 746,54	36 000	978 746,54
май 2021 г.	978 746,54	14 433,12	36 000	957 179,66
июнь 2021 г.	957 179,66	14 115,09	36 000	935 294,75
июль 2021 г.	935 294,75	13 792,36	36 000	913 087,11
август 2021 г.	913 087,11	13 464,87	36 000	890 551,98
сентябрь 2021 г.	890 551,98	13 132,56	36 000	867 684,54
октябрь 2021 г.	867 684,54	12 795,34	36 000	844 479,88
ноябрь 2021 г.	844 479,88	12 453,15	36 000	820 933,03
декабрь 2021 г.	820 933,03	12 105,92	36 000	797 038,95
январь 2022 г.	797 038,95	11 753,57	36 000	772 792,52
февраль 2022 г.	772 792,52	11 396,01	36 000	748 188,53
март 2022 г.	748 188,53	11 033,19	36 000	723 221,72
апрель 2022 г.	723 221,72	10 665,02	36 000	697 886,74
май 2022 г.	697 886,74	10 291,41	36 000	672 178,15
июнь 2022 г.	672 178,15	9 912,30	36 000	646 090,45
июль 2022 г.	646 090,45	9 527,60	36 000	619 618,05
август 2022 г.	619 618,05	9 137,22	36 000	592 755,27
сентябрь 2022 г.	592 755,27	8 741,09	36 000	565 496,36
октябрь 2022 г.	565 496,36	8 339,11	36 000	537 835,47
ноябрь 2022 г.	537 835,47	7 931,21	36 000	509 766,68
декабрь 2022 г.	509 766,68	7 517,29	36 000	481 283,97
январь 2023 г.	481 283,97	7 097,27	36 000	452 381,24
февраль 2023 г.	452 381,24	6 671,06	36 000	423 052,30
март 2023	423 052,30	6 238,56	36 000	393 290,86

г.				
апрель 2023 г.	393 290,86	5 799,68	36 000	363 090,54
май 2023 г.	363 090,54	5 354,33	36 000	332 444,87
июнь 2023 г.	332 444,87	4 902,41	36 000	301 347,28
июль 2023 г.	301 347,28	4 443,83	36 000	269 791,11
август 2023 г.	269 791,11	3 978,48	36 000	237 769,59
сентябрь 2023 г.	237 769,59	3 506,28	36 000	205 275,87
октябрь 2023 г.	205 275,87	3 027,11	36 000	172 302,98
ноябрь 2023 г.	172 302,98	2 540,87	36 000	138 843,85
декабрь 2023 г.	138 843,85	2 047,47	36 000	104 891,32
январь 2024 г.	104 891,32	1 546,78	36 000	70 438,10
февраль 2024 г.	70 438,10	1 038,72	36 000	35 476,82
март 2024 г.	35 476,82	523,16 (корректируем до 523,18)	36 000	0

Операции, связанные с получением оборудования в лизинг, в бухгалтерском учете организации отражены следующим образом:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Получение оборудования в лизинг и его монтаж			
31.03.2021			
Получено в лизинг торговое оборудование	07-ППА	76-обязательство по аренде	1 000 000
В мае 2021 г.			
Оборудование передано в монтаж	08-ППА	07-ППА	1 000 000
Отражена стоимость работ по монтажу оборудования (без НДС) (216 000 - 36 000)	08-ППА	60	180 000
НДС предъявлен подрядчиком	19	60	36 000

НДС принят к вычету	68	19	36 000
Работы оплачены подрядчику	60	51	216 000
Принято к учету ППА (1 000 000 + 180 000)	01-ППА	08-ППА	1 180 000
Ежемесячно с июня 2021 г.			
Начислена амортизация по ППА (1 180 000 / 6 / 12)	44	02-ППА	16 388,89
Начисление процентов и уплата лизинговых платежей			
В апреле 2021 г.			
Начислены проценты по обязательству по аренде	91-2	76-обязательство по аренде	14 746,54
Перечислен лизинговый платеж (без НДС) (43 200 - 7 200)	76-обязательство по аренде	51	36 000
Перечислен НДС в составе лизингового платежа	76-НДС	51	7 200
НДС предъявлен лизингодателем	19	76-НДС	7 200
НДС принят к вычету	68	19	7 200
...			
В марте 2024 г.			
Начислены проценты	91-2	76-обязательство по аренде	523,18
Перечислен лизинговый платеж (без НДС) (43 200 - 7 200)	76-обязательство по аренде	51	36 000
Перечислен НДС в составе лизингового платежа	76-НДС	51	7 200
НДС предъявлен лизингодателем	19	76-НДС	7 200
НДС принят к вычету	68	19	7 200
Торговое оборудование принято к учету в	01-ОС	01-ППА	1 180 000

состав собственных ОС			
Амортизация по ППА учтена как амортизация по собственному ОС (16 388,89 x 34)	02-ППА	02-ОС	557 222,26

Как арендодателю (лизингодателю) вести учет с 01.01.2022?

В первую очередь арендодатель должен классифицировать каждый договор аренды в качестве операционной или неоперационной (финансовой) аренды. Такая классификация делается на более раннюю из двух дат ([п. 6, 24 ФСБУ 25/2018](#)):

- дата заключения договора аренды;
- дата, на которую предмет аренды становится доступным для использования арендатором.

Аренда признается операционной, если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель. Об этом свидетельствует любое из следующих обстоятельств ([п. 26 ФСБУ 25/2018](#)):

1. срок аренды существенно меньше и несопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды остается пригодным к использованию (иными словами, со СПИ предмета аренды);
2. предметом аренды являются имеющие неограниченный срок использования объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (например, земельные участки);
3. на дату предоставления предмета аренды арендатору приведенная стоимость будущих арендных платежей (далее мы расскажем, что это такое) существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды;
4. иные обстоятельства, свидетельствующие о том, что экономические выгоды и риски несет арендодатель.

То есть, скажем, сдача в аренду помещений на несколько лет без права их дальнейшего выкупа или автомобиля на год – это обычная операционная аренда.

Неоперационная (финансовая) аренда – это аренда, в рамках которой происходит передача арендатору практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на актив. Соблюдением данного условия является любое из следующих обстоятельств ([п. 25 ФСБУ 25/2018](#)):

1. по условиям договора аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;
2. арендатор имеет право на покупку предмета аренды по цене значительно ниже его

- справедливой стоимости на дату реализации этого права;
3. срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию, то есть со СПИ объекта аренды;
 4. на дату заключения договора аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;
 5. возможность использовать предмет аренды без существенных изменений имеется только у арендатора;
 6. арендатор имеет возможность продлить установленный договором срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной;
 7. иное обстоятельство, свидетельствующее о переходе к арендатору экономических выгод и рисков, обусловленных правом собственности арендодателя на предмет аренды.

Типичный пример неоперационной (финансовой) аренды – это договор лизинга.

В зависимости от классификации объекта учета аренды (операционная или неоперационная) бухгалтерский учет будет различаться.

Однако, прежде чем переходить непосредственно к учету аренды, разъясним значение некоторых терминов.

Понятия, используемые для правильного учета объекта аренды

Справедливая стоимость объекта – это сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство в сделке между хорошо осведомленными независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку ([МСФО \(IFRS\) 16 «Аренда»](#), введенный в действие [Приказом Минфина от 11.06.2016 № 111н](#)). Как видим из определения, справедливая стоимость не всегда равна остаточной стоимости объекта.

Негарантированная ликвидационная стоимость объекта – это предполагаемая справедливая стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды, за вычетом выкупных сумм, гарантированно уплачиваемых по договору аренды ([п. 15 ФСБУ 25/2018](#)).

Валовая стоимость инвестиции в аренду — это сумма номинальных величин, причитающихся арендодателю будущих арендных платежей по договору аренды и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды ([п. 33 ФСБУ 25/2018](#)).

Что относится к арендным платежам для целей применения ФСБУ 25/2018? Это ([п. 7 ФСБУ 25/2018](#)):

- определенные в твердой сумме платежи арендатора арендодателю, вносимые периодически или единовременно, за вычетом платежей, производимых арендодателем в пользу арендатора, в том числе возмещение арендодателем расходов арендатора;
- переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок, определенные на дату предоставления предмета аренды;
- справедливая стоимость иного встречного предоставления, определенная на дату предоставления предмета аренды;
- платежи, связанные с продлением или сокращением срока аренды, установленные договором аренды, когда такое изменение учитывается при расчете срока аренды;
- платежи, связанные с правом выкупа предмета аренды арендатором, в случае, когда арендатор намерен воспользоваться таким правом;
- суммы, подлежащие оплате (получению) в связи с гарантиями выкупа предмета аренды по окончании срока аренды.

При этом у организаций, применяющих ОСНО, арендные платежи учитываются за минусом подлежащих возмещению сумм НДС.

Учет аренды малыми предприятиями

Если арендодатель является субъектом малого предпринимательства, который вправе применять упрощенные способы учета, то он может все объекты учета аренды классифицировать в качестве объектов учета операционной аренды. Исключение – когда по условиям договора аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды или когда арендатор имеет право на покупку предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату реализации этого права ([п. 25, 28 ФСБУ 25/2018](#)). В этих двух случаях арендодатель должен учитывать договор аренды по правилам учета финансовой аренды.

Учет операционной аренды по ФСБУ 25/2018

Если арендодатель посчитал, что у него операционная аренда, то он учитывает предмет

аренды, как и прежде, до 2022 г. То есть предмет аренды продолжает числиться на счете 01 «Основные средства» (или на счете учета запасов, если это не ОС). Единственное – могут измениться оценочные значения ([п. 41 ФСБУ 25/2018](#)).

Доходы от аренды в этом случае признаются на счете 91 (если доходы от аренды – это прочие доходы) или 90 (если аренда – основной вид деятельности организации) ([п. 42 ФСБУ 25/2018](#)):

- или равномерно (ежемесячно или ежеквартально);
- или на основе другого систематического подхода, отражающего характер использования арендатором экономических выгод от предмета аренды.

Рассмотрим порядок учета операционной аренды на примере.

Учет финансовой аренды по ФСБУ 25/2018

В этом случае арендодатель должен на дату предоставления предмета аренды арендатору признать инвестицию в аренду в качестве актива ([п. 32 ФСБУ 25/2018](#)). Актив в размере чистой стоимости инвестиции в аренду отражается на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В частности, можно открыть субсчет «Чистая инвестиция в аренду».

Расскажем, как посчитать чистую стоимость инвестиции в аренду ([п. 33 ФСБУ 25/2018](#)).

Чистая стоимость инвестиции в аренду определяется путем дисконтирования ее валовой стоимости по определенной процентной ставке. Процентная ставка рассчитывается исходя из того, что приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду на дату предоставления предмета аренды = сумме справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем затрат в связи с договором аренды.

Связанные с договором аренды затраты арендодателя (например, на доставку предмета аренды) тоже включаются в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат. То есть делается проводка по дебету счета 76, субсчет «Чистая инвестиция в аренду» в корреспонденции со соответствующими счетами 60, 23 и т.д.

Справедливая стоимость предмета аренды включается в чистую стоимость инвестиции в аренду на дату предоставления предмета аренды арендатору с одновременным списанием переданного в аренду актива (кроме договоров лизинга). В частности, если в аренду

передан объект основных средств, то его первоначальную стоимость надо списать со счета 01 в дебет счета 01, субсчет "Выбытие основных средств", а накопленную амортизацию со счета 02 надо списать в кредит счета 01, субсчет "Выбытие основных средств". И далее справедливую стоимость предмета аренды надо отнести со счета 01, субсчет "Выбытие основных средств", в дебет счета 76, субсчет «Чистая инвестиция в аренду».

Образующаяся при этом разница на счете 01, субсчет "Выбытие основных средств" или 60 (если объект был изначально приобретен для передачи в аренду) относится на доходы (расходы) периода, в котором признана инвестиция в аренду (относится на счет 91, субсчет «Прочие доходы» или «Прочие расходы») ([п. 34 ФСБУ 25/2018](#)).

Чистая стоимость инвестиции в аренду после даты предоставления предмета аренды арендатору увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически полученных арендных платежей ([п. 36 ФСБУ 25/2018](#)).

В бухучете арендодателя доходы в виде арендной платы не отражаются. В составе доходов (на счете 90 или 91 в корреспонденции со счетом 76, субсчет «Чистая инвестиция в аренду») ежемесячно показываются проценты, начисляемые по инвестиции в аренду ([п. 37 ФСБУ 25/2018](#)). Процентный доход рассчитывается путем умножения чистой стоимости инвестиции в аренду на начало периода, за который определяется доход, на процентную ставку за такой период.

Последующая оценка предмета аренды при финансовой аренде

Чистая стоимость инвестиции в аренду подлежит периодической проверке на обесценение. Такая проверка производится в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» ([п. 38 ФСБУ 25/2018](#)).

Кроме того, при изменении оценки негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды нужно изменить чистую стоимость инвестиции в аренду. Это изменение учитывается как изменение оценочных значений ([п. 39 ФСБУ 25/2018](#)).

Возврат предмета неоперационной аренды

При возврате предмета аренды арендодатель принимает его к учету в качестве основного средства или в качестве запасов исходя из условий признания с одновременным списани-

ем оставшейся чистой стоимости инвестиции в аренду ([п. 40 ФСБУ 25/2018](#)). То есть делается проводка по дебету счета 01 или 10 в корреспонденции со счетом 76, субсчет «Чистая инвестиция в аренду».

Учет передачи в неоперационную аренду запасов

Если предмет неоперационной аренды изначально отражался в бухучете арендодателя в качестве запасов (готовой продукции, товаров), то арендодатель на дату передачи предмета аренды должен сделать следующее ([п. 35 ФСБУ 25/2018](#)):

1. признать выручку в размере справедливой стоимости предмета аренды;
2. признать актив в размере чистой стоимости инвестиции в аренду;
3. списать переданные в аренду запасы;
4. признать расходы в размере списанной балансовой стоимости запасов за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды;
5. признать в качестве расходов связанные с договором аренды затраты.

Изменение условий договора аренды

При изменении условий договора аренды арендодатель должен пересмотреть классификацию объекта учета аренды ([п. 30 ФСБУ 25/2018](#)). Так, с даты вступления в силу изменений в договор нужно признать вновь возникшие объекты учета аренды в следующих случаях ([п. 31 ФСБУ 25/2018](#)):

1. объекты изначально были классифицированы арендодателем как объекты учета операционной аренды;
2. объекты учета аренды изначально были классифицированы арендодателем как объекты учета неоперационной (финансовой) аренды, но вступление в силу изменений договора аренды на дату заключения договора аренды привело бы к классификации таких объектов в качестве объектов учета операционной аренды.

Что нужно отразить в бухгалтерской отчетности по аренде?

Арендодатель отражает в бухгалтерской отчетности следующие показатели при их существенности ([п. 45 ФСБУ 25/2018](#)):

1. характер деятельности организации, связанной с договорами аренды;
2. проценты, начисленные на задолженность по арендным платежам;
3. основание и порядок расчета процентной ставки;
4. потенциальные денежные потоки, обусловленные договором аренды до даты предоставления предмета аренды;
5. ограничения использования предмета аренды, обусловленные договором аренды (в частности, необходимость соответствия определенным финансовым показателям);
6. сверку валовой и чистой стоимости инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду;
7. информацию о значительных изменениях чистой стоимости инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду;
8. характер и порядок расчета негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды;
9. потенциальные денежные потоки, обусловленные гарантиями выкупа предмета аренды по окончании срока аренды;
10. распределение причитающихся арендодателю арендных платежей по срокам погашения с отражением номинальных сумм арендных платежей для первых пяти лет отдельно по каждому году, для оставшегося периода — в общей сумме;
11. доходы и расходы от выбытия предмета аренды;
12. общую сумму дохода по операционной аренде с выделением дохода, относящегося к переменным арендным платежам. Переменные платежи — это платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок ([п. 7 ФСБУ 25/2018](#));
13. порядок управления рисками, связанными с правами на предмет аренды.

Как перейти на учет аренды и лизинга по новым правилам?

Новый Стандарт обязателен к применению с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г. Следовательно, начать отражать в бухучете операции по аренде (лизингу) по новым правилам надо с 1 января 2022 г. При этом не имеет значения, есть ли в вашем договоре лизинга условие о том, на чьем балансе учитывается предмет лизинга.

Начать применять ФСБУ 25/2018 вы можете и раньше, раскрыв этот факт в бухгалтерской (финансовой) отчетности ([п. 48](#) ФСБУ 25/2018, [п. 23](#) ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", [Приложение](#) к Письму Минфина России от 21.01.2019 N 07-04-09/2654).

Перейти досрочно есть смысл в том году, на который приходится начало срока аренды, истекающего после 31 декабря 2022 г., если других договоров аренды у вас либо нет, либо они будут завершены до конца года перехода. В таком случае вам не придется менять порядок учета ни по одному из договоров аренды. Ведь можно не применять ФСБУ 25/2018 к договорам аренды (лизинга), исполнение которых истекает до 31 декабря года, с которого вы начали применять ФСБУ 25/2018 ([п. 51](#) ФСБУ 25/2018).

Как отразить в учетной политике переход на ФСБУ 25/2018?

Если начало применения [ФСБУ 25/2018](#) означает для вас изменение порядка учета, необходимо внести изменения в учетную политику до 1 января года, с которого вы решили применять ФСБУ 25/2018 ([п. п. 10, 12](#) ПБУ 1/2008).

Арендатор (лизингополучатель) отражает в учетной политике, например, следующую информацию:

- о неприменении ФСБУ 25/2018 к договорам, исполнение которых истекает до 31 декабря года, с которого применяется стандарт ([п. 51](#) ФСБУ 25/2018);
- группы предметов аренды, которые не отражаются в качестве права пользования активом (ППА) при сроке аренды не более 12 месяцев ([п. 11](#) ФСБУ 25/2018);
- о применении [упрощенного порядка](#) признания и оценки ППА и обязательства по аренде по действующим договорам при переходе на применение [ФСБУ 25/2018](#);
- способы амортизации ППА ([п. 17](#) ФСБУ 25/2018);
- порядок определения сроков полезного использования ППА;
- порядок признания арендных платежей в качестве расхода (равномерно или иным

способом) по договорам, по которым организация воспользовалась правом не признавать предмет аренды в качестве ППА и не признавать обязательство по аренде;

- факт применения тех или иных предусмотренных в ФСБУ 25/2018 упрощенных способов ведения бухучета с описанием договоров, в отношении которых они используются;
- порядок определения фактической стоимости ППА и первоначальной оценки задолженности по аренде в случае применения упрощенных способов ведения бухучета (п. п. 13, 14 ФСБУ 25/2018).

Арендодатель (лизингодатель) приводит в учетной политике, например, следующую информацию (п. п. 4, 7 ПБУ 1/2008):

- о неприменении ФСБУ 25/2018 к договорам, исполнение которых истекает до 31 декабря года, с которого применяется стандарт;
- в части операционной аренды - порядок признания доходов от аренды (равномерно или иным способом) и их квалификацию (прочие или по обычным видам деятельности) (п. 42 ФСБУ 25/2018, п. п. 5, 7 ПБУ 9/99);
- при наличии права применять упрощенные способы учета - решение учитывать любую аренду как операционную (за исключением договоров, по которым право собственности на объект аренды переходит к арендатору или которые он имеет право выкупить по цене значительно ниже справедливой стоимости) (п. 28 ФСБУ 25/2018).

Как арендатору (лизингополучателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018

Если с началом применения ФСБУ 25/2018 учет по действующим договорам аренды (лизинга) у вас поменяется, то в бухгалтерском учете и отчетности придется отразить переход на новые правила.

Общий порядок перехода - ретроспективный (п. 49 ФСБУ 25/2018). Это значит, что в бухгалтерской отчетности года, в котором начато применение нового стандарта, показатели за предыдущие годы должны быть пересчитаны так, как если бы новый способ учета применялся с начала аренды по этим договорам.

Последствия изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 25/2018 отразите в бухгалтерском учете в межотчетный период и раскройте в бухгалтерской

(финансовой) отчетности за период, начиная с которого применяете [ФСБУ 25/2018](#) ([Письмо](#) Минфина России от 22.10.2021 N 07-01-09/85635).

Вместо этого арендатор вправе применить [упрощенный порядок](#) признания и оценки ППА и обязательства по аренде без ретроспективного пересчета показателей отчетности ([п. 50](#) ФСБУ 25/2018).

Как арендатору отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018 ретроспективно

Для ретроспективного пересчета показателей отчетности арендатору (лизингополучателю) необходимо сделать следующее. По состоянию на 1 января первого года применения [ФСБУ 25/2018](#) скорректируйте остатки или отразите входящие сальдо:

- по дебету счета 01 (03) - на фактическую стоимость ППА. Она определяется на дату предоставления предмета аренды (лизинга);
- по кредиту счета 02 - на сумму начисленной амортизации по ППА за период аренды (лизинга), предшествующий началу применения ФСБУ;
- по кредиту счета 76 - на величину обязательства по аренде (лизингу), которая определяется по формуле: обязательство по аренде (лизингу) на дату начала применения ФСБУ 25/2018 = приведенная стоимость арендных (лизинговых) платежей на дату предоставления предмета аренды (лизинга) + процентные расходы, признанные до начала применения ФСБУ 25/2018 – сумма уплаченных арендных (лизинговых) платежей до начала применения ФСБУ 25/2018;
- по кредиту счета 96 - на сумму оценочных обязательств на демонтаж, перемещение и восстановление предмета аренды (лизинга), включенную в фактическую стоимость ППА;
- по счету 84 - на разницу между вышеуказанными дебетовыми и кредитовыми показателями.

При составлении бухгалтерской отчетности за первый год применения [ФСБУ 25/2018](#) пересчитайте сравнительные показатели за два предыдущих года, которые отражаются в этой отчетности.

В учете арендатора по состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 25/2018 могут быть сделаны следующие записи ([п. 49](#) ФСБУ 25/2018, [п. 8](#) Рекомендации Р-97/2018-

КпР "Первое применение ФСБУ 25"):

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Признание новых объектов учета		
Отражена величина обязательства по аренде на дату начала применения ФСБУ 25/2018	01 (03) -ППА	76-обязательство по аренде
Отражена сумма амортизации ППА, рассчитанная за период до начала применения ФСБУ 25/2018	01 (03) -ППА	02-ППА
Отражена сумма оценочного обязательства на демонтаж, перемещение и восстановление предмета аренды (лизинга)	01 (03) -ППА	96
Скорректирована стоимость ППА до его фактической стоимости на дату предоставления предмета аренды (лизинга) с отнесением разницы на нераспределенную прибыль	01 (03) -ППА (84)	84 (01 (03)-ППА)
2. Списание ранее признанных объектов учета		
2.1. Предмет аренды ранее не отражался на балансе арендатора (лизингополучателя)		
Списан с забалансового учета предмет аренды (лизинга) в случае принятия его к учету в качестве ППА согласно ФСБУ 25/2018		001
2.2. Предмет лизинга по условиям договора учитывался у лизингополучателя		
Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга за период до даты начала применения ФСБУ 25/2018	02-лизинг	01 (03)-лизинг
Списана остаточная стоимость предмета лизинга на дату начала применения ФСБУ 25/2018	76-лизинг	01 (03)-лизинг
Списана разница между суммой задолженности по лизинговым платежам и остаточной стоимостью предмета лизинга	84 (76-лизинг)	76-лизинг (84)

Пример отражения в учете и отчетности арендатора перехода на ФСБУ 25/2018 с ретроспективным пересчетом показателей

На дату начала применения стандарта (01.01.2021) у организации имеется действующий договор аренды производственного помещения, согласно которому:

- дата заключения договора аренды и дата предоставления помещения в аренду (дата подписания акта приема-передачи помещения) - 01.10.2019;
- срок аренды - 7 лет;
- арендный платеж составляет 500 000 руб. (без учета НДС) и уплачивается ежеквартально на первое число каждого квартала;
- общая сумма арендных платежей по договору - 14 000 000 руб. (без учета НДС);

договором аренды не предусмотрен переход к арендатору права собственности на помещение, а также возможность его выкупа по цене ниже рыночной; помещение не предполагается предоставлять в субаренду.

На 31.12.2020 задолженность по арендным платежам отсутствует.

Организации необходимо на дату начала применения [ФСБУ 25/2018](#) (01.01.2021) отразить в учете ППА и обязательство по аренде, поскольку срок аренды превышает 12 месяцев, а рыночная стоимость нового аналогичного помещения - более 300 000 руб. Сделать это надо так, как будто бы стандарт применялся всегда.

Для этого организация рассчитала:

1. Стоимость ППА и обязательство по аренде на дату получения имущества в аренду - 01.10.2019.

Поскольку переход права собственности на помещение по окончании срока аренды не предполагается, организация признает первоначальную оценку ППА равной величине первоначальной оценки обязательства по аренде, которая, в свою очередь, определяется путем дисконтирования номинальных величин будущих арендных платежей.

У организации отсутствуют привлеченные заемные средства на условиях, сопоставимых с договором аренды, поэтому в качестве ставки дисконтирования организация приняла ставку, по которой она могла бы получить заем на сопоставимых условиях, - 11,25% годовых (исходим из того, что ставка дисконтирования не может быть определена как ставка, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей

и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости предмета аренды).

Для дисконтирования квартальных арендных платежей организация определила квартальную ставку дисконтирования по формуле: **ставка = $((1 + \text{годовая ставка} / 100)^{1/4} - 1) \times 100\%$** .

В данном случае квартальная ставка равна 2,70108% $((1 + 11,25\% / 100)^{1/4} - 1) \times 100\%$.

Затем каждый арендный платеж продисконтирован по формуле:

$$П = Н / (1 + r)^t, \text{ где}$$

П - приведенная стоимость арендного платежа;

Н - номинальная величина арендного платежа без НДС;

r - ставка дисконтирования за квартал;

t - количество кварталов до платежа.

Тогда приведенная стоимость всех арендных платежей, дисконтированных по данной ставке, **на 01.10.2019** составит 9 997 327,51 руб.

Таким образом, первоначальная оценка обязательства по аренде на 01.10.2019 составляет **9 997 327,51** руб. В этой же сумме организация оценила стоимость ППА на 01.10.2019.

2. Сумму амортизации ППА за 2019 и 2020 гг.

Срок полезного использования ППА равен сроку аренды - 7 лет. Тогда сумма ежемесячной амортизации составит 119 015,80 руб. $(9\,997\,327,51 / 7 / 12)$.

Амортизация за 2019 г. (два месяца - ноябрь и декабрь) - 238 031,60 руб. $(119\,015,80 \times 2)$.

Амортизация за 2020 г. - 1 428 189,60 руб. $(119\,015,80 \times 12)$.

Всего было бы начислено амортизации по ППА на 31.12.2020 - **1 666 221,20** руб. $(238\,031,60 + 1\,428\,189,60)$.

3. Сумму процентов по арендному обязательству за 2019 и 2020 гг., начисленных по ставке 2,70108% за квартал:

Проценты за 2019 г. - 256 530,41 руб.

Проценты за 2020 г. - **958 558,15** руб. $(249\,954,11 + 243\,200,17 + 236\,263,80 + 229\,140,07)$.

Всего было бы начислено процентов за 2019 и 2020 гг. - **1 215 088,56** руб. $(256\,530,41 + 958\,558,15)$.

4. Сумму обязательства по аренде:

- на 31.12.2019 - **9 753 857,92** руб. (9 997 327,51 + 256 530,41 - 500 000);

- на 31.12.2020 - **8 712 416,07** руб. (9 997 327,51 + 1 215 088,56 - 500 000 x 5).

В учете организации **01.01.2021** производятся следующие записи по переходу на [ФСБУ 25/2018](#):

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражено обязательство по аренде на дату начала применения стандарта	01-ППА	76-обязательство по аренде	8 712 416,07
Отражена сумма амортизации ППА за 2019 и 2020 гг.	01-ППА	02-ППА	1 666 221,20
Стоимость ППА скорректирована (уменьшена) до его первоначальной оценки на дату получения имущества в аренду (9 997 327,51 - 8 712 416,07 - 1 666 221,20)	84	01-ППА	381 309,76

При составлении бухгалтерской отчетности за 2021 г. организация сделает ретроспективный пересчет сравнительных показателей за 2020 и 2019 гг. (в данном примере не рассмотрено влияние на показатели отчетности применения [ПБУ 18/02](#)).

Как арендатору (лизингополучателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчета?

Если принято решение перейти на применение ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчета показателей отчетности, арендатору (лизингополучателю) следует по состоянию **на 31 декабря** года, предшествующего переходу ([п. 50](#) ФСБУ 25/2018, [п. 7](#) Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25"):

- 1) определить перечень договоров аренды (лизинга), в отношении которых требуется применение нового порядка учета;
- 2) признать обязательство по аренде в сумме приведенной стоимости оставшихся неуплаченными арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор (лизингополучатель) привлекал или мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях;

3) признать ППА по справедливой стоимости, которая равна:

- справедливой стоимости предмета аренды, если в конце аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;
- сумме признанного обязательства по аренде, если переход права собственности не предполагается.

Если в соответствии с условиями договора лизинга предмет лизинга учитывался у лизингополучателя, то вместо признания актива и обязательства необходимо сделать корректировку их стоимостей ([п. 7](#) Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25").

Бухгалтерские записи в учете арендатора 31 декабря года, предшествующего году начала применения ФСБУ 25/2018, могут быть такими ([п. 50](#) ФСБУ 25/2018, [п. 7](#) Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25"):

Содержание операции	Дебет	Кредит
Предмет аренды (лизинга) ранее учитывался на балансе арендодателя (лизингодателя)		
Приняты на учет ППА и обязательство по аренде	01 (03) -ППА	76-обязательство по аренде
Превышение суммы обязательства по аренде над стоимостью ППА отнесено на нераспределенную прибыль	84	76-обязательство по аренде
Превышение стоимости ППА над суммой обязательства по аренде отнесено на нераспределенную прибыль	01 (03) -ППА	84
Списан с забалансового учета предмет аренды (лизинга) в случае принятия его к учету в качестве ППА согласно ФСБУ 25/2018		001
Предмет лизинга ранее учитывался на балансе у лизингополучателя		
Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга до перехода на ФСБУ 25/2018	02-лизинг	01 (03) -лизинг
Предмет лизинга переквалифицирован в ППА	01 (03) -ППА	01 (03) -лизинг
Скорректирована стоимость ППА	84 (01 (03))-ППА	01 (03) -ППА (84)

Текущая задолженность по лизинговым платежам переквалифицирована в обязательство по аренде	76-лизинг	76-обязательство по аренде
Скорректировано обязательство по аренде	76-обязательство по аренде (84)	84 (76-обязательство по аренде)

Пример отражения лизингополучателем в бухгалтерском учете перехода на ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчета

На дату начала применения стандарта (01.01.2021) у организации имеется действующий договор лизинга, согласно которому:

- полученное в лизинг имущество (одна единица производственного оборудования) учитывается на балансе лизингополучателя;
- договор заключен 30.09.2020 сроком на 5 лет (60 месяцев);
- ежемесячный лизинговый платеж - 120 000 руб. (в том числе НДС - 20 000 руб.) уплачивается на последнее число каждого месяца;
- общая сумма лизинговых платежей за весь период лизинга составляет 7 200 000 руб. (в том числе НДС - 1 200 000 руб.);
- по окончании действия договора оборудование переходит в собственность лизингополучателя без уплаты дополнительных платежей.

Первый лизинговый платеж уплачен на дату заключения договора - 30.09.2020.

Оборудование получено и принято к учету также 30.09.2020.

Срок полезного использования оборудования в бухгалтерском учете - 5 лет.

На 31.12.2020 в учете организации сформировались следующие данные:

Показатель	Счет	Сумма, руб.
Первоначальная стоимость лизингового имущества	Д 01-лизинг	6 000 000 (7 200 000 - 1 200 000)
Амортизация за октябрь - декабрь 2020 г.	К 02-лизинг	300 000 (6 000 000 / 60 x 3)
Оставшиеся неуплаченными лизинговые платежи (без учета НДС)	К 76-лизинг	5 600 000 (6 000 000 - 100 000 x 4)

Оставшийся неуплаченным в составе лизинговых платежей НДС	К 76-НДС по лизингу	1 120 000 (1 200 000 - 20 000 x 4)
---	---------------------	---------------------------------------

Поскольку договором лизинга предусмотрен переход права собственности на оборудование по окончании срока действия договора, организации следует признать предмет лизинга в качестве ППА с соответствующим признанием обязательства по аренде.

Для этого организация определила:

1) стоимость ППА на 31.12.2020, которая равна справедливой стоимости оборудования на 31.12.2020. Для этого независимым оценщиком определена рыночная стоимость оборудования (без НДС) - 4 750 000 руб.;

2) ставку дисконтирования. Поскольку у организации отсутствуют привлеченные заемные средства на условиях, сопоставимых с договором лизинга, в качестве ставки дисконтирования организация приняла процентную ставку, под которую могла бы привлечь заемные средства на таких условиях, - 12% годовых.

Для дисконтирования ежемесячных лизинговых платежей организация определила месячную ставку дисконтирования по формуле: **ставка = $((1 + \text{годовая ставка} / 100)^{1/12} - 1) \times 100\%$** .

В данном случае месячная ставка равна 0,94888% ($((1 + 12\% / 100)^{1/12} - 1) \times 100\%$);

3) обязательство по аренде в сумме приведенной стоимости оставшихся неуплаченными лизинговых платежей. Для этого каждый платеж продисконтирован по формуле: **$P = H / (1 + r)^t$** , где

П - приведенная стоимость лизингового платежа;

Н - номинальная величина лизингового платежа без НДС;

г - месячная ставка дисконтирования;

t - количество месяцев до платежа.

Тогда приведенная стоимость оставшихся неуплаченными лизинговых платежей на 31.12.2020 составит 4 328 556,93 руб. В учете организации **31.12.2020** производятся следующие записи:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Текущие операции по договору лизинга			
Начислена амортизация за декабрь 2020 г. по предмету лизинга	20	02-лизинг	100 000,00
Уплачен очередной лизинговый платеж	76-платежи	51	120 000,00
Отражено уменьшение задолженности по лизинговым платежам без НДС	76-лизинг	76-платежи	100 000,00
Отражено уменьшение задолженности по НДС	76-НДС по лизингу	76-платежи	20 000,00
НДС с лизингового платежа принят к вычету	68	19	20 000,00
Операции по переходу на применение ФСБУ 25/2018			
Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга (6 000 000 / 60 x 3)	02-лизинг	01-лизинг	300 000,00
Предмет лизинга переклассифицирован в ППА с переносом остаточной стоимости на стоимость ППА (6 000 000 - 300 000)	01-ППА	01-лизинг	5 700 000,00
Скорректирована стоимость ППА до справедливой стоимости предмета лизинга (5 700 000 - 4 750 000)	84	01-ППА	950 000,00
Задолженность по уплате лизинговых платежей (без НДС) переклассифицирована в обязательство по аренде (6 000 000 - 100 000 x 4)	76-лизинг	76-обязательство по аренде	5 600 000,00
Обязательство по аренде скорректировано до приведенной стоимости неуплаченных лизинговых платежей (5 600 000 - 4 328 556,93)	76-обязательство по аренде	84	1 271 443,07

Как арендодателю (лизингодателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018?

По договорам **операционной аренды** переход на [ФСБУ 25/2018](#) не влечет изменений ни в бухгалтерском учете, ни в отчетности.

По договорам **неоперационной (финансовой) аренды** отразите переход в отчетности ретроспективно ([п. 49](#) ФСБУ 25/2018). Это означает, что в отчетности за год, в котором вы начали применять ФСБУ 25/2018, сравнительные данные за два предыдущих года надо отразить таким образом, как если бы ФСБУ 25/2018 применялся вами с момента начала аренды.

Порядок действий при ретроспективном пересчете показателей отчетности при неоперационной (финансовой) аренде следующий.

По состоянию на **1 января** первого года применения [ФСБУ 25/2018](#):

1) отразите в учете по дебету счета учета расчетов с арендатором (лизингополучателем) чистую стоимость инвестиции в аренду;

2) спишите с учета стоимость предмета аренды (лизинга):

если предмет лизинга по условиям договора учитывается на балансе лизингополучателя, то отразите по кредиту счета 97 оставшуюся стоимость предмета лизинга, не включенную в расходы до момента перехода на [ФСБУ 25/2018](#). Также спишите со счета 011 числящуюся за балансом стоимость предмета лизинга;

если предмет аренды (лизинга) учитывался на вашем балансе, то по кредиту счета 01(03) отразите первоначальную стоимость предмета аренды (лизинга), а по дебету счета 02 - сумму амортизации, начисленной по нему до момента перехода на [ФСБУ 25/2018](#);

3) по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отразите разницу между вышеуказанными дебетовыми и кредитовыми показателями.

В учете арендодателя по состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 25/2018 могут быть сделаны следующие записи ([п. 49](#) ФСБУ 25/2018, [п. 8](#) Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25"):

Содержание операции	Дебет	Кредит
Предмет лизинга учитывался на балансе лизингополучателя		

Списана оставшаяся стоимость предмета лизинга, не включенная в расходы на дату начала применения ФСБУ 25/2018	76- инвестиции	97
Стоимость инвестиции в аренду скорректирована до ее чистой стоимости на дату начала применения ФСБУ 25/2018	76- инвестиции (84)	84 (76-инвестиции)
Предмет аренды (лизинга) учитывался у арендодателя (лизингодателя)		
Списана амортизация, начисленная по предмету аренды (лизинга) за весь период до даты начала применения ФСБУ 25/2018	02	01 (03)
Списана остаточная стоимость предмета аренды (лизинга) на дату начала применения ФСБУ 25/2018	76- инвестиции	01 (03)
Стоимость инвестиции в аренду скорректирована до ее чистой стоимости на дату начала применения ФСБУ 25/2018	76- инвестиции (84)	84 (76-инвестиции)

Пример отражения в учете и отчетности арендодателя перехода на ФСБУ 25/2018 с ретроспективным пересчетом показателей

На дату начала применения стандарта (01.01.2021) у организации имеется действующий договор о предоставлении в лизинг автобуса, согласно которому:

- автобус приобретен у поставщика 31.03.2020, стоимость приобретения - 4 200 000 руб., в том числе НДС - 700 000 руб.;
- других затрат, связанных с договором лизинга, у лизингодателя не было;
- автобус передан лизингополучателю 01.04.2020;
- предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя;
- срок договора - 6 лет;
- право собственности на предмет лизинга переходит к лизингополучателю после уплаты всех лизинговых платежей;
- общая сумма лизинговых платежей за весь период - 5 760 000 руб., в том числе НДС - 960 000 руб. График платежей следующий:

Количество кварталов до платежа	Дата платежа	Сумма без учета НДС, руб.	Сумма НДС, руб.	Квартал	Дата платежа	Сумма без учета НДС, руб.	Сумма НДС, руб.
Авансовый платеж за квартал	31.03.2020	200 000,00	40 000,00	13	30.06.2023	200 000,00	40 000,00
1	30.06.2020	0,00	0,00	14	30.09.2023	200 000,00	40 000,00
2	30.09.2020	200 000,00	40 000,00	15	31.12.2023	200 000,00	40 000,00
3	31.12.2020	200 000,00	40 000,00	16	31.03.2024	200 000,00	40 000,00
4	31.03.2021	200 000,00	40 000,00	17	30.06.2024	200 000,00	40 000,00
5	30.06.2021	200 000,00	40 000,00	18	30.09.2024	200 000,00	40 000,00
6	30.09.2021	200 000,00	40 000,00	19	31.12.2024	200 000,00	40 000,00
7	31.12.2021	200 000,00	40 000,00	20	31.03.2025	200 000,00	40 000,00
8	31.03.2022	200 000,00	40 000,00	21	30.06.2025	200 000,00	40 000,00
9	30.06.2022	200 000,00	40 000,00	22	30.09.2025	200 000,00	40 000,00
10	30.09.2022	200 000,00	40 000,00	23	31.12.2025	200 000,00	40 000,00
11	31.12.2022	200 000,00	40 000,00	24	31.03.2026	200 000,00	40 000,00
12	31.03.2023	200 000,00	40 000,00		Итого	4 800 000,00	960 000,00

На 31.12.2020 в учете организации сформировались следующие данные:

Показатель	Счет	Сумма, руб.
Первоначальная стоимость имущества, переданного в лизинг	Д 03	3 500 000 (4 200 000 - 700 000)
Сумма амортизации с апреля по декабрь 2020 г. (СПИ установлен равным шести годам)	К 02	437 500 (3 500 000 / 6 / 12 х 9)

Задолженность лизингополучателя по оплате лизинговых платежей на 31.12.2020 отсутствует.

Организация классифицировала объекты учета аренды как объекты учета неоперационной (финансовой) аренды и должна отразить в учете чистую стоимость

инвестиции в аренду, которая сформировалась бы на 01.01.2021, если бы [ФСБУ 25/2018](#) применялся с года заключения договора лизинга. Для этого организация определила:

1) чистую стоимость инвестиции в аренду на дату передачи имущества в лизинг (01.04.2020) в размере справедливой стоимости предмета лизинга за вычетом авансового платежа - 3 300 000 руб. (3 500 000 руб. - 200 000 руб.). Поскольку автобус приобретен на рыночных условиях у независимого поставщика, в качестве справедливой стоимости принята цена приобретения предмета лизинга;

2) квартальную процентную ставку r , при которой сумма дисконтированных номинальных величин будущих лизинговых платежей (без учета авансовых платежей) равна справедливой стоимости предмета лизинга (также за вычетом авансового платежа): $3\,300\,000 = 200\,000 / (1 + r)^2 + 200\,000 / (1 + r)^3 + 200\,000 / (1 + r)^4 + \dots + 200\,000 / (1 + r)^{24}$.

Квартальная ставка, определенная с помощью функции Excel "ЧИСТВНДОХ", составила 0,02711, или 2,711%;

3) чистую стоимость инвестиции в аренду на дату начала применения ФСБУ 25/2018 (01.01.2021), для чего был рассчитан процентный доход, который был бы начислен за 2020 г.:

Дата	Чистая стоимость инвестиции на начало периода	Начисленные проценты	Лизинговые платежи	Чистая стоимость инвестиции на конец периода
1	2	$3 = 2 \times \text{квартальная процентная ставка}$	4	$5 = 2 + 3 - 4$
01.04.2020	3 300 000,00			3 300 000,00
30.06.2020	3 300 000,00	89 463,00		3 389 463,00
30.09.2020	3 389 463,00	91 888,34	200 000,00	3 281 351,34
31.12.2020	3 281 351,34	88 957,43	200 000,00	3 170 308,77

Таким образом, чистая стоимость инвестиции в аренду на 01.01.2021 составит **3 170 308,77 руб.**

В учете организации **01.01.2021** будут сделаны следующие записи по переходу на ФСБУ 25/2018.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Списана начисленная амортизация по предмету лизинга (3 500 000 / 6 / 12 x 9)	02	03	437 500,00
Списана остаточная стоимость предмета лизинга в счет формирования стоимости инвестиции в аренду (3 500 000 - 437 500)	76- инвестиции	03	3 062 500,00
Разница между чистой стоимостью инвестиции в аренду на 01.01.2021 и остаточной стоимостью предмета лизинга отнесена на нераспределенную прибыль (3 170 308,77 - 3 062 500)	76- инвестиции	84	107 808,77

При составлении бухгалтерской отчетности за 2021 г. организация сделает ретроспективный пересчет сравнительных показателей за 2020 г. (в данном примере не рассмотрено влияние на показатели отчетности применения [ПБУ 18/02](#)).

Перечень нормативно-правовых актов:

-  [Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" \(вместе с "ФСБУ 25/2018..."\) {КонсультантПлюс}](#)
-  ["Международный стандарт финансовой отчетности \(IFRS\) 16 "Аренда" \(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 N 111н\) \(ред. от 20.08.2021\) {КонсультантПлюс}](#)

Полезные материалы из СПС «КонсультантПлюс»:

-  [Типовая ситуация: ФСБУ 25/2018: учет аренды и лизинга с 2022 г. \(Издательство "Главная книга", 2021\) {КонсультантПлюс}](#)
-  [Готовое решение: Как арендатору учесть полученные в аренду основные средства с 2022 г. \(КонсультантПлюс, 2021\) {КонсультантПлюс}](#)
-  [Типовая ситуация: Аренда: учет у арендодателя \(Издательство "Главная книга", 2021\) {КонсультантПлюс}](#)

-  [Готовое решение: Как организации перейти на учет аренды \(лизинга\) по ФСБУ 25/2018 \(КонсультантПлюс, 2021\) {КонсультантПлюс}](#)
-  [Готовое решение: Как лизингополучателю учитывать лизинговые операции при применении ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" \(КонсультантПлюс, 2021\) {КонсультантПлюс}](#)
-  [Готовое решение: Как лизингодателю отражать в учете операции по договорам лизинга согласно ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" с 2022 г. \(КонсультантПлюс, 2021\) {КонсультантПлюс}](#)