



КонсультантПлюс



СЕМИНАР-ТРЕНИНГ

ПРАКТИКУМ ДЛЯ ПРОФЕССИОНАЛА

**Учет аренды у
арендатора в
соответствии с
ФСБУ 25/2018**



420021, г. Казань, ул. Татарстан, 22. 8 этаж
Тел: 8-800-700-52-23 (843)515-20-20
E-mail: cons@vkons.ru
Сайт: vkons.ru

Оглавление

1. Переход на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: когда и кто обязан применять новый стандарт учета при заключении договора аренды.....	3
2. Идентификация объекта как необходимое условие для применения ФСБУ 25/2018.....	28
3. Краткосрочные договоры с пролонгацией, договоры с неопределенным сроком. Применяется ли ФСБУ 25/2018.....	31
4. Особенности бухгалтерского учета аренды у арендатора.....	37
5. Как правильно перевести договоры аренды в новый учет: расчеты и проводки на примерах.....	46
6. Пересчет ППА и обязательства в случаях, предусмотренных ФСБУ.....	53
7. Учет ремонта и улучшений арендованного имущества.....	57
8. Операции при досрочном расторжении договора аренды.....	63
9. Последствия подписаний дополнительных соглашений к договору аренды.....	72

Вопрос №1. Переход на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: когда и кто обязан применять новый стандарт учета при заключении договора аренды

Нормативные акты:

1. [Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н \(ред. от 29.06.2022\) "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" \(вместе с "ФСБУ 25/2018..." \)](#)
2. [Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н \(ред. от 07.02.2020\) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" \(вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" \(ПБУ 1/2008\)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" \(ПБУ 21/2008\)" \)](#)
3. [Статья: Рекомендация Р-111/2020-КпР "Объекты с низкой стоимостью в целях применения ФСБУ 25" \(Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" \(Фонд "НРБУ "БМЦ"\)\) \("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2021\)](#)
4. [Статья: Рекомендация Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25" \(Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" \(Фонд "НРБУ "БМЦ"\), принята Комитетом по рекомендациям 17.12.2018\) \("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2021\)](#)
5. ["Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2021 год" \(приложение к письму Минфина России от 18.01.2022 N 07-04-09/2185\)](#)
6. [Вопрос: Об отражении в бухучете и раскрытии в бухгалтерской \(финансовой\) отчетности последствий изменения учетной политики. \(Письма Минфина России от 31.05.2022 N 07-02-11/50967, от 22.10.2021 N 07-01-09/85635\)](#)

Содержание вопроса:

1. С какого периода операции по договорам аренды (лизинга) учитываются согласно ФСБУ 25/2018
2. Когда ФСБУ 25/2018 можно не применять
3. Как отразить в учетной политике переход на ФСБУ 25/2018
4. Как арендатору (лизингополучателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018

Для перехода на учет аренды по **ФСБУ 25/2018** необходимо внести изменения или дополнения в учетную политику.

Арендодатели по действующим договорам неоперационной (финансовой) аренды пересчитывают

показатели бухгалтерской отчетности ретроспективно. По договорам операционной аренды при переходе на применение [ФСБУ 25/2018](#) пересчет показателей отчетности не требуется.

Арендаторы отражают переход на применение [ФСБУ 25/2018](#) ретроспективно или упрощенным способом. В ряде случаев учет у арендатора не изменится.

С какого периода операции по договорам аренды (лизинга) учитываются согласно ФСБУ 25/2018

[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 могли 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 имело смысл в том году, на который приходилось начало срока аренды, истекающего после 31 декабря 2022 г., если других договоров аренды у вас не было либо они должны были завершиться до конца года перехода. В таком случае вам не пришлось бы 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](#)).

Кто обязан применять ФСБУ 25/2018

[ФСБУ 25/2018](#) должны применять все коммерческие и некоммерческие организации (кроме организаций бюджетной сферы), являющиеся сторонами ([п. п. 2, 4](#) [ФСБУ 25/2018](#)):

- договоров аренды (субаренды);
- договоров лизинга (сублизинга);
- иных договоров, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление за плату имущества во временное пользование ¹.

¹ Кроме предоставления ([п. 3](#) [ФСБУ 25/2018](#)):

- участков недр для геологического изучения, разведки или добычи;
- [результатов](#) интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, а также материальных носителей, в которых такие средства и результаты выражены;
- объектов [концессионного соглашения](#).

Такие организации обязаны применять [ФСБУ 25/2018](#), если отношения по договору на

предоставление имущества за плату во временное пользование отвечают одновременно следующим условиям (п. 5 ФСБУ 25/2018):

- имущество предоставляется в пользование на определенный срок;
- предоставляемое в пользование имущество идентифицируется (оно определено в договоре, и этим договором не предусмотрена его замена по усмотрению передающей стороны в любой момент в течение срока договора);
- получившая в пользование имущество сторона вправе:
 - определять, как и для какой цели его использовать (в той степени, в которой это не предопределено техническими характеристиками имущества);
 - получать экономические выгоды от его использования.

Заметим, что переход на применение [ФСБУ 25/2018](#) в [ряде случаев](#) не меняет порядок учета операций по договорам аренды.

Кто может не применять ФСБУ 25/2018

ФСБУ 25/2018 не применяют организации (как передающие, так и получающие имущество в пользование), если соблюдается хотя бы одно из условий:

- они относятся к организациям бюджетной сферы ([п. 4](#) ФСБУ 25/2018);
- договором предоставлены права на использование ([п. 3](#) ФСБУ 25/2018):
 - участков недр для геологического изучения, разведки или добычи;
 - [результатов](#) интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, а также материальных носителей, в которых такие средства и результаты выражены;
 - объектов [концессионного соглашения](#);
- заключенный договор нельзя классифицировать как договор аренды в соответствии с признаками, перечисленными в [п. 5](#) ФСБУ 25/2018, в частности:
 - имущество предоставлено в пользование на неопределенный срок. Срок не считается неопределенным, когда договор заключен на неопределенный срок, но срок аренды тем не менее можно определить исходя из намерений организации по предоставлению (использованию) имущества, прошлого опыта в отношении аналогичных операций и т.д. В некоторых случаях срок аренды может быть ограничен лишь сроком полезного использования самого актива или рекомендациями производителя ([п. 9](#) ФСБУ 25/2018);
 - договором предусмотрено право арендодателя в любой момент заменить предмет аренды на аналогичный. Например, если организация предоставляет работникам в аренду помещения в общежитии и в любой момент вправе переселить

работника в другое помещение, то аренда в смысле [ФСБУ 25/2018](#) не возникает.

Такие операции рассматриваются как оказание услуг.

Обратите внимание: есть [ряд случаев](#), в которых, несмотря на переход на применение [ФСБУ 25/2018](#), порядок учета операций по договору аренды не изменится.

В каких случаях начало применения ФСБУ 25/2018 не меняет учет по договору аренды (лизинга)

Вот эти случаи.

- 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).
- Если [срок договора](#) завершится до 31 декабря 2022 г. (если вы не стали досрочно применять ФСБУ 25/2018), можете учитывать его по-старому ([п. 51](#) ФСБУ 25/2018).
- 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).
- Если **вы - арендодатель** (лизингодатель), который вправе применять упрощенные способы учета, то можете любую аренду рассматривать как операционную и, соответственно, продолжать применять прежний порядок учета. Для этого необходимо, чтобы договор не предусматривал перехода к арендатору права собственности на предмет аренды и возможности его выкупа по цене, существенно меньшей его справедливой стоимости на дату выкупа ([п. 28](#) ФСБУ 25/2018).
- Если **вы - арендатор** (лизингополучатель) по договору, причем выполняются [условия](#) для упрощенного порядка учета аренды.

Однако если впоследствии вы решите предоставить полученное имущество в субаренду, то вам придется ([п. п. 24, 32](#) ФСБУ 25/2018):

- 1) признать в учете ППА и обязательство по аренде исходя из оставшегося срока аренды;
- 2) определить, какая аренда применительно к активу в виде права пользования имеет место у вас - операционная или финансовая;
- 3) отразить в учете [чистую стоимость инвестиции](#) в аренду, если субаренда будет квалифицирована как [финансовая](#).

Исключение - ситуация, когда организация вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и определяет обязательство по аренде без дисконтирования исходя из номинальной величины предстоящих платежей. В этом случае она любую субаренду рассматривает как операционную и чистую стоимость инвестиции в аренду в учете не отражает ([п.](#)

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 (п. 26 ФСБУ 25/2018):

- срок аренды существенно меньше периода, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;
- предмет аренды - объект, имеющий неограниченный срок использования, потребительские свойства которого с течением времени не изменяются (например, земельные участки и объекты природопользования);
- 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 ни перехода к арендатору права собственности на предмет аренды, ни возможности 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):

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

- арендатор имеет право продлить срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной.

Когда ФСБУ 25/2018 можно не применять

Согласно [п. 11](#) ФСБУ 25/2018 при выполнении условий, установленных [п. 12](#) этого Стандарта, арендатор может не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом и обязательство по аренде в любом из следующих случаев:

1. Срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды. В этом случае решение о применении [ФСБУ 25/2018](#) принимается арендатором в отношении группы однородных по характеру и способу использования предметов аренды.

2. Рыночная стоимость предмета аренды без учета износа (то есть стоимость аналогичного нового объекта) не превышает 300 000 руб. и при этом арендатор имеет возможность получать экономические выгоды от предмета аренды преимущественно независимо от других активов.

Решение о применении [ФСБУ 25/2018](#) принимается в отношении каждого предмета аренды.

Фонд "НРБУ "БМЦ" в [Рекомендации](#) Р-111/2020-КпР "Объекты с низкой стоимостью в целях применения ФСБУ 25" (утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)) сделал такие выводы.

Во-первых, объектом, в отношении которого применяется стоимостной критерий, может быть как отдельный имущественный объект, так и совокупность объектов, являющаяся в целом предметом одного договора, например вся офисная мебель. Идентификация объекта, в отношении которого применяется стоимостной критерий, проводится экономическим субъектом самостоятельно.

Во-вторых, вид объекта, по отношению к которому применяется стоимостной критерий, не ограничивается планшетами, компьютерами и иными подобными объектами. К объектам рыночной стоимостью менее 300 000 руб. могут относиться также объекты недвижимости, например земельные участки.

3. Арендатор относится к экономическим субъектам, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Решение о применении [ФСБУ 25/2018](#) принимается в отношении каждого предмета аренды.

Если арендатор принимает решение не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом и обязательства по аренде, то 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.

Применение арендатором [п. 12](#) ФСБУ 25/2018 допускается при одновременном выполнении следующих условий:

- договором аренды не предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к

арендатору и отсутствует возможность выкупа арендатором предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату выкупа;

- предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду.

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.

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.

Сумму НДС не включайте в состав арендных платежей при оценке обязательства по аренде

согласно [ФСБУ 25/2018](#). Признавайте ее в бухгалтерском учете в качестве обязательства в момент возникновения обязанности по уплате как обязательство по уплате налогов ([Приложение](#) к Письму Минфина России от 18.01.2022 N 07-04-09/2185). 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	02-лизинг	01 (03)-лизинг

25/2018		
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 (01.01.2022) 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) - 01.10.2020;
- 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 31.12.2021 задолженность по арендным платежам отсутствует.

Организации необходимо на дату начала применения [ФСБУ 25/2018](#) (01.01.2022) 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 - 01.10.2020.

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:

$$\text{ставка} = ((1 + \text{годовая ставка} / 100)^{1/4} - 1) \times 100.$$

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 01.10.2020** составит 9 997 327,51 руб.:

Кол-во кварталов до платежа	Дата платежа	Арендная плата без НДС	Дисконтированный платеж	Кол-во кварталов до платежа	Дата платежа	Арендная плата без НДС	Дисконтированный платеж
0	01.10.2020	500 000,00	500 000,00	14	01.04.2024	500 000,00	344 286,39
1	01.01.2021	500 000,00	486 849,80	15	01.07.2024	500 000,00	335 231,52
2	01.04.2021	500 000,00	474 045,45	16	01.10.2024	500 000,00	326 414,79

3	01.07.202 1	500 000,00	461 577,86	17	01.01.202 5	500 000,00	317 829,95
4	01.10.202 1	500 000,00	449 438,18	18	01.04.202 5	500 000,00	309 470,90
5	01.01.202 2	500 000,00	437 617,77	19	01.07.202 5	500 000,00	301 331,69
6	01.04.202 2	500 000,00	426 108,25	20	01.10.202 5	500 000,00	293 406,54
7	01.07.202 2	500 000,00	414 901,43	21	01.01.202 6	500 000,00	285 689,83
8	01.10.202 2	500 000,00	403 989,35	22	01.04.202 6	500 000,00	278 176,07
9	01.01.202 3	500 000,00	393 364,27	23	01.07.202 6	500 000,00	270 859,93
10	01.04.202 3	500 000,00	383 018,63	24	01.10.202 6	500 000,00	263 736,20
11	01.07.202 3	500 000,00	372 945,08	25	01.01.202 7	500 000,00	256 799,83
12	01.10.202 3	500 000,00	363 136,48	26	01.04.202 7	500 000,00	250 045,89
13	01.01.202 4	500 000,00	353 585,84	27	01.07.202 7	500 000,00	243 469,59
					Итого	14 000 000,00	9 997 327,51

Таким образом, первоначальная оценка обязательства по аренде на 01.10.2020 составляет **9 997 327,51** руб. В этой же сумме организация оценила стоимость ППА на 01.10.2020.

2. Сумму амортизации ППА за 2020 и 2021 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 2020 г. (два месяца - ноябрь и декабрь) - 238 031,60 руб. (119 015,80 x 2).

Амортизация за 2021 г. - 1 428 189,60 руб. (119 015,80 x 12).

Всего было бы начислено амортизации по ППА на 31.12.2021 - **1 666 221,20** руб. (238 031,60 + 1 428 189,60).

3. Сумму процентов по арендному обязательству за 2020 и 2021 гг., начисленных по ставке 2,70108% за квартал:

Дата	Остаток обязательства на начало периода (кредит счета 76)	Оплата арендного платежа (дебет счета 76)	Начисление процентов по обязательству по аренде (кредит счета 76)	Остаток обязательства на конец периода (кредит счета 76)
01.10.2020	9 997 327,51	500 000,00		9 497 327,51
31.12.2020	9 497 327,51		256 530,41 (9 497 327,51 x 2,70108%)	9 753 857,92
01.01.2021	9 753 857,92	500 000,00		9 253 857,92
31.03.2021	9 253 857,92		249 954,11 (9 253 857,92 x 2,70108%)	9 503 812,03
01.04.2021	9 503 812,03	500 000,00		9 003 812,03
30.06.2021	9 003 812,03		243 200,17 (9 003 812,03 x 2,70108%)	9 247 012,20
01.07.2021	9 247 012,20	500 000,00		8 747 012,20
30.09.2021	8 747 012,20		236 263,80 (8 747 012,20 x 2,70108%)	8 983 276,00
01.10.2021	8 983 276,00	500 000,00		8 483 276,00
31.12.2021	8 483 276,00		229 140,07 (8 483 276,00 x 2,70108%)	8 712 416,07

Проценты за 2020 г. - 256 530,41 руб.

Проценты за 2021 г. - **958 558,15** руб. (249 954,11 + 243 200,17 + 236 263,80 + 229 140,07).

Всего было бы начислено процентов за 2020 и 2021 гг. - 1 215 088,56 руб. (256 530,41 + 958 558,15).

4. Сумму обязательства по аренде:

- на 31.12.2020 - **9 753 857,92** руб. (9 997 327,51 + 256 530,41 - 500 000);
- на 31.12.2021 - **8 712 416,07** руб. (9 997 327,51 + 1 215 088,56 - 500 000 x 5).

В учете организации **01.01.2022** 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 2020 и 2021 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 2022 г. организация сделает ретроспективный пересчет сравнительных показателей за 2021 и 2020 гг. (в данном примере не рассмотрено влияние на показатели отчетности применения [ПБУ 18/02](#)).

В бухгалтерском балансе:

Пояснения	Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2022 г.	На 31 декабря 2021 г.	На 31 декабря 2020 г.
1	2	3	4	5	6
	АКТИВ				

	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Основные средства	1150		+8 331	+9 759
	Право пользования активом			+8 331	+9 759
	БАЛАНС			+8 331	+9 759
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370		-381	+5
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Долгосрочное обязательство по аренде ¹			+7 554	+8 712
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Краткосрочное обязательство по аренде ¹			+1 158	+1 042
	БАЛАНС			+8 331	+9 759

¹ Суммы обязательства по аренде на каждую дату представлены в бухгалтерском балансе с разбивкой на долгосрочное и краткосрочное обязательства.

В отчете о финансовых результатах:

Пояснения	Наименование показателя	Код	За 2022 г.	За 2021 г.
	Себестоимость продаж ¹	2120		(-572)
	Валовая прибыль (убыток)	2100		+572
	Прибыль (убыток) от продаж	2200		+572

	Проценты к уплате ²	2330		(+958)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300		-386

¹ Расходы уменьшены на стоимость аренды - 2 000 000 руб. (500 000 х 4) и увеличены на амортизацию ППА - 1 428 189,60 руб.

² Учтен процентный расход по арендному обязательству - 958 558,15 руб.

В отчете об изменениях капитала:

1) движение капитала

Наименование показателя	Код	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Величина капитала на 31 декабря 2020 г.	310		()			+5	+ 5
За 2021 г.							
Уменьшение капитала всего:	322 - 0					(+386)	(+386)
в том числе:		X	X	X	X		
убыток	322 1					(+386)	(+386)
Величина капитала на 31 декабря 2021 г.	320		()			-381	-381

2) корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2020 г.	Изменения капитала за 2021 г.		На 31 декабря 2021 г.
			за счет чистой прибыли (убытка)	за счет иных факторов	
Капитал - всего					
до корректировок					
корректировка в связи с:					
изменением учетной политики		5	(386)		(381)
исправлением ошибок					
после корректировок		5	(386)		(381)
в том числе:					
нераспределенная прибыль (непокрытый убыток):					
до корректировок					
корректировка в связи с:					
изменением учетной политики		5	(386)		(381)
исправлением ошибок					
после корректировок		5	(386)		(381)

3) чистые активы

Наименование показателя	На 31 декабря	На 31 декабря	На 31 декабря
-------------------------	---------------	---------------	---------------

	2022 г.	2021 г.	2020 г.
Чистые активы		-381	+5

Соответствующие данные отражены и в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2022 г.

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) рассчитать 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, с учетом оставшегося срока аренды;
- 3) определить фактическую стоимость ППА, 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 на момент перехода есть арендные платежи, уплаченные за периоды пользования имуществом после начала применения [ФСБУ 25/2018](#), то их сумму также необходимо включить в стоимость ППА.

При оценке обязательства по аренде согласно [ФСБУ 25/2018](#) не включайте в состав арендных платежей сумму НДС. Признавайте в бухгалтерском учете в качестве обязательства в момент возникновения обязанности по уплате как обязательство по уплате налогов ([Приложение](#) к Письму Минфина России от 18.01.2022 N 07-04-09/2185).

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").

Исходя из буквального прочтения [п. 50](#) ФСБУ 25/2018 бухгалтерские записи в связи с переходом необходимо сделать 31 декабря года, предшествующего году начала применения ФСБУ 25/2018.

Однако из п. 7 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25" следует, что их надо делать **на дату начала применения** нового **Стандарта**. По нашему мнению, не имеет значения, когда будут сделаны записи - 31 декабря предшествующего года или 1 января года перехода. Главное, чтобы эти проводки не формировали показатели отчетности года, предшествующего году перехода, и сформировали показатели года начала применения **ФСБУ 25/2018** в отчетности за этот год. Такой вывод не противоречит разъяснениям, содержащимся в **Письме** Минфина России от 22.10.2021 N 07-01-09/85635.

Бухгалтерские записи в учете арендатора 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
Арендная плата, перечисленная до момента перехода за периоды после перехода, включена в фактическую стоимость ППА	01 (03)-ППА	76-аванс
Превышение суммы обязательства по аренде и заранее перечисленной арендной платы над стоимостью ППА отнесено на нераспределенную прибыль	84	76-обязательство по аренде
Превышение стоимости ППА над суммой обязательства по аренде и заранее перечисленной арендной платой 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 (01.01.2022) у организации имеется действующий договор лизинга, согласно которому:

- полученное в лизинг имущество (одна единица производственного оборудования) учитывается на балансе лизингополучателя;
- договор заключен 30.09.2021 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 - 30.09.2021.

Оборудование получено и принято к учету также 30.09.2021.

Срок полезного использования оборудования в бухгалтерском учете - 5 лет.

На 31.12.2021 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 2021 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 31.12.2021, которая равна справедливой стоимости оборудования на 31.12.2021. 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 на оставшийся срок аренды, - 12% годовых.

Для дисконтирования ежемесячных лизинговых платежей организация определила месячную ставку дисконтирования по формуле:

$$\text{ставка} = ((1 + \text{годовая ставка} / 100)^{1/12} - 1) \times 100.$$

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:

$$П = Н / (1 + r)^t, \text{ где}$$

П - приведенная стоимость лизингового платежа;

Н - номинальная величина лизингового платежа без НДС;

r - месячная ставка дисконтирования;

t - количество месяцев до платежа.

Тогда приведенная стоимость оставшихся неуплаченными лизинговых платежей на 31.12.2021 составит 4 328 556,93 руб.:

Кол- во месяце в до плате жа	Дата платежа	Лизингов ый платеж без НДС	Дисконтирован ный платеж	Кол- во месяце в до плате жа	Дата платежа	Лизингов ый платеж без НДС	Дисконтирован ный платеж
1	31.01.20 22	100 000,00	99 060,04	29	31.05.20 24	100 000,00	76 042,49
2	28.02.20 22	100 000,00	98 128,91	30	30.06.20 24	100 000,00	75 327,73
3	31.03.20 22	100 000,00	97 206,54	31	31.07.20 24	100 000,00	74 619,67
4	30.04.20 22	100 000,00	96 292,84	32	31.08.20 24	100 000,00	73 918,28
5	31.05.20 22	100 000,00	95 387,72	33	30.09.20 24	100 000,00	73 223,48
6	30.06.20 22	100 000,00	94 491,11	34	31.10.20 24	100 000,00	72 535,20
7	31.07.20 22	100 000,00	93 602,93	35	30.11.20 24	100 000,00	71 853,40
8	31.08.20 22	100 000,00	92 723,10	36	31.12.20 24	100 000,00	71 178,01
9	30.09.20 22	100 000,00	91 851,54	37	31.01.20 25	100 000,00	70 508,96
10	31.10.20 22	100 000,00	90 988,17	38	28.02.20 25	100 000,00	69 846,20
11	30.11.20 22	100 000,00	90 132,92	39	31.03.20 25	100 000,00	69 189,68

12	31.12.20 22	100 000,00	89 285,71	40	30.04.20 25	100 000,00	68 539,32
13	31.01.20 23	100 000,00	88 446,46	41	31.05.20 25	100 000,00	67 895,08
14	28.02.20 23	100 000,00	87 615,09	42	30.06.20 25	100 000,00	67 256,89
15	31.03.20 23	100 000,00	86 791,55	43	31.07.20 25	100 000,00	66 624,70
16	30.04.20 23	100 000,00	85 975,74	44	31.08.20 25	100 000,00	65 998,46
17	31.05.20 23	100 000,00	85 167,60	45	30.09.20 25	100 000,00	65 378,10
18	30.06.20 23	100 000,00	84 367,06	46	31.10.20 25	100 000,00	64 763,57
19	31.07.20 23	100 000,00	83 574,04	47	30.11.20 25	100 000,00	64 154,82
20	31.08.20 23	100 000,00	82 788,48	48	31.12.20 25	100 000,00	63 551,79
21	30.09.20 23	100 000,00	82 010,30	49	31.01.20 26	100 000,00	62 954,42
22	31.10.20 23	100 000,00	81 239,43	50	28.02.20 26	100 000,00	62 362,68
23	30.11.20 23	100 000,00	80 475,82	51	31.03.20 26	100 000,00	61 776,49
24	31.12.20 23	100 000,00	79 719,37	52	30.04.20 26	100 000,00	61 195,82
25	31.01.20 24	100 000,00	78 970,04	53	31.05.20 26	100 000,00	60 620,60

26	29.02.20 24	100 000,00	78 227,76	54	30.06.20 26	100 000,00	60 050,79
27	31.03.20 24	100 000,00	77 492,45	55	31.07.20 26	100 000,00	59 486,34
28	30.04.20 24	100 000,00	76 764,05	56	31.08.20 26	100 000,00	58 927,19
					Итого	5 600 000,00	4 328 556,93

В учете организации сделаны следующие записи:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Текущие операции по договору лизинга (31.12.2021)			
Начислена амортизация за декабрь 2021 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 (01.01.2022)			

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

Вопрос №2. Идентификация объекта как необходимое условие для применения ФСБУ 25/2018

Нормативные акты:

1. [Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н \(ред. от 29.06.2022\) "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" \(вместе с "ФСБУ 25/2018..." \)](#)
2. ["Международный стандарт финансовой отчетности \(IFRS\) 16 "Аренда" \(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 N 111н\) \(ред. от 20.08.2021\)](#)
3. [Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н \(ред. от 07.02.2020\) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" \(вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" \(ПБУ 1/2008\)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" \(ПБУ 21/2008\)" \)](#)
4. [Статья: Рекомендация Р-111/2020-КпР "Объекты с низкой стоимостью в целях применения ФСБУ 25" \(Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" \(Фонд "НРБУ "БМЦ"\)\) \("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2021\)](#)
5. [Статья: Рекомендация Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25" \(Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" \(Фонд "НРБУ "БМЦ"\), принята Комитетом по рекомендациям 17.12.2018\) \("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2021\)](#)

Содержание вопроса:

1. Момент классификации объектов учета аренды
2. Неоперационная (финансовая) аренда у арендодателя
3. Операционная аренда у арендодателя

Момент классификации объектов учета аренды

Согласно п. 6 ФСБУ 25/2018 классификация объектов учета аренды производится на раннюю из двух дат:

- дату, на которую предмет аренды становится доступным для использования арендатором (дату предоставления предмета аренды);
- дату заключения договора аренды.

Классификация объектов учета аренды пересматривается при изменении соответствующего договора аренды.

В силу п. 24, 25 ФСБУ 25/2018 объекты учета аренды классифицируются арендодателем на обозначенную дату в качестве объектов учета операционной аренды или объектов учета

неоперационной (финансовой) аренды. Данная классификация производится арендодателем по каждому договору с учетом требования приоритета содержания перед формой. На это указано и в [п. 63 МСФО \(IFRS\) 16 "Аренда"](#): классификация аренды в качестве финансовой или операционной в большей степени зависит от содержания операции, нежели от формы договора.

Неоперационная (финансовая) аренда у арендодателя

Объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета неоперационной (финансовой) аренды, если к арендатору переходят экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды. Соблюдением указанного условия является любое из следующих обстоятельств:

- 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 (при этом неважно, перейдет ли к арендатору право собственности). Срок использования мебели, как правило, составляет более 5 лет;
- 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. Другими словами, предмет аренды имеет такой специализированный характер, что только арендатор может использовать его без значительной модификации;
- арендатор имеет возможность продлить установленный договором аренды 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.

В [МСФО \(IFRS\) 16](#) среди признаков, которые по отдельности или в совокупности также могут привести к классификации аренды как финансовой, названы:

- у арендатора есть право на досрочное расторжение договора аренды, при котором убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, относятся на арендатора;
- прибыли или убытки от колебаний справедливой оценки ликвидационной стоимости начисляются арендатору (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продажи в конце срока аренды).

Операционная аренда у арендодателя

Вышеприведенные примеры и признаки не всегда позволяют сделать однозначный вывод по поводу классификации объектов аренды. Согласно [п. 65 МСФО \(IFRS\) 16](#), если прочие факторы

явно свидетельствуют об отсутствии передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом, аренда классифицируется как операционная. Например, это может произойти, если:

- актив передается в собственность в конце срока аренды в обмен на нефиксированный платеж, равный справедливой стоимости актива на тот момент времени;
- предусмотрены переменные арендные платежи, в результате чего арендатору не передаются практически все такие риски и выгоды.

На основании п. 26 ФСБУ 25/2018 объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета операционной аренды, если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель. Соблюдением указанного условия является любое из следующих обстоятельств:

- срок аренды существенно меньше и несопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;
- предметом аренды являются имеющие неограниченный срок использования объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются;
- на дату предоставления предмета аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды;
- иное обстоятельство, свидетельствующее о том, что экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель.

Еще раз: объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета операционной аренды, если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель. Это справедливо для ситуации, если дочернее общество по окончании срока аренды, возможно, выкупит мебель по справедливой стоимости (то есть, по сути, по рыночной стоимости), при этом в договоре аренды обязанность выкупа за арендатором не закреплена. Таким образом, экономические выгоды и риски в течение договора аренды сохраняются за арендодателем. То же самое касается ситуации, если арендодатель может принять решение передать имущество в качестве имущественного вклада. Вариативность того, что произойдет с имуществом по окончании договора аренды, также указывает на то, что к арендатору не переходят экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды.

С учетом изложенного, по нашему мнению, если имеются основания считать, что по окончании срока аренды имущество будет выкуплено дочерним обществом по справедливой стоимости на дату покупки либо передано ему в качестве имущественного вклада, аренду объекта следует квалифицировать в качестве операционной.

Вопрос №3. Краткосрочные договоры с пролонгацией, договоры с неопределенным сроком. Применяется ли ФСБУ 25/2018?

Нормативные акты:

1. [Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н \(ред. от 29.06.2022\) "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" \(вместе с "ФСБУ 25/2018..." \)](#)
2. ["Международный стандарт финансовой отчетности \(IFRS\) 16 "Аренда" \(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 N 111н\) \(ред. от 20.08.2021\)](#)
3. [Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н \(ред. от 07.02.2020\) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" \(вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" \(ПБУ 1/2008\)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" \(ПБУ 21/2008\)" \)](#)
4. [Статья: Рекомендация Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25" \(Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" \(Фонд "НРБУ "БМЦ"\), принята Комитетом по рекомендациям 17.12.2018\) \("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2021\)](#)
5. [Информационное сообщение Минфина России от 25.01.2019 N ИС-учет-15 <О Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды">](#)
6. [Вопрос: Об определении срока аренды в целях бухучета. \(Письмо Минфина России от 04.10.2021 N 07-01-09/80036\)](#)

Содержание вопроса:

1. Момент классификации объектов учета аренды
2. Неоперационная (финансовая) аренда у арендодателя
3. Операционная аренда у арендодателя

Применение ФСБУ 25/2018 к краткосрочным договорам, по которым планируется пролонгация

В данном случае организации необходимо определить максимально приближенный к реальности и наиболее вероятный срок аренды помещений с учетом имеющегося опыта прошлых лет.

Если по состоянию на 01.01.2023 у организации имеется уверенность в том, что договор аренды будет продлеваться на срок более чем на 12 месяцев, то упрощенный порядок признания расходов по аренде не применим. Организации следует отразить ППА в корреспонденции с обязательствами по аренде.

Если по состоянию на 01.01.2023 организация планирует закончить арендные отношения в связи с истечением срока действия договоров аренды, то могут не применяться положения ФСБУ 25/2018,

поскольку оставшийся срок по договорам аренды составит менее 12 месяцев.

В соответствии с пунктом 10 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*), с учетом особенностей, установленных настоящим стандартом.

В силу пункта 11 ФСБУ 25/2018 при выполнении условий, установленных пунктом 12 настоящего стандарта, арендатор может не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом и **не признавать обязательство** по аренде в любом из следующих случаев:

- а) срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды;
- б) рыночная стоимость предмета аренды без учета износа (*то есть стоимость аналогичного нового объекта*) не превышает 300 000 руб. и при этом арендатор имеет возможность получать экономические выгоды от предмета аренды преимущественно независимо от других активов;
- в) арендатор относится к экономическим субъектам, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (далее - упрощенные способы учета).

В случае, указанном в подпункте «а» настоящего пункта, решение о применении настоящего пункта принимается арендатором в отношении группы однородных по характеру и способу использования предметов аренды. В случаях, указанных в подпунктах «б» и «в» настоящего пункта, решение о применении настоящего пункта принимается в отношении каждого предмета аренды.

При применении настоящего пункта 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.

Пунктом 12 ФСБУ 25/2018 установлено, что применение арендатором пункта 11 настоящего Стандарта допускается при одновременном выполнении следующих условий:

- а) договором аренды не предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору и отсутствует возможность выкупа арендатором предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату выкупа;
- б) предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду.

В пункте 4 Информационного сообщения Минфина «О Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»» от 25.01.19 № ИС-учет-15 сделан следующий вывод:

«Арендатор может применить упрощенный порядок учета договоров аренды. Такой порядок

допустим в отношении краткосрочной аренды и аренды малоценных объектов. Он не предполагает отражение в бухгалтерском учете арендатора права пользования активом и обязательства по аренде, ограничиваясь признанием расхода по арендным платежам в прибылях и убытках (аналогично применяемому в настоящее время подходу, когда предмет аренды учитывается на балансе арендодателя)».

Таким образом, в общем случае в соответствии с положениями ФСБУ 25/2018 арендатор признает в учете предмет аренды в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательств по аренде.

В отношении краткосрочной аренды или малоценных объектов аренды арендатор вправе применять упрощенный порядок учета договора аренды, заключающийся в признании в составе расходов арендных платежей, руководствуясь принципом равномерного признания или иным систематическим подходом.

При этом краткосрочным договором аренды признается договор, заключенный на срок менее 12 месяцев. Малоценным предметом аренды является актив, рыночная стоимость которого без учета износа не превышает 300 тыс. руб.

Согласно пункту 9 ФСБУ 25/2018, срок аренды для целей бухгалтерского учета рассчитывается исходя из сроков и условий, установленных договором аренды (*включая периоды, не предусматривающие арендных платежей*). При этом 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.

В соответствии с пунктом 6 ПБУ 1/2008 учетная политика организации должна обеспечивать, в частности, отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой).

В письме Минфина от 04.10.2021 № 07-01-09/80036 в отношении порядка определения сроков договора аренды в целях применения ФСБУ 25/2018 были даны следующие разъяснения:

«в соответствии с Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Учет аренды», утвержденным приказом Минфина России от 16 октября 2018 №208н, срок аренды для целей бухгалтерского учета рассчитывается исходя из сроков и условий, установленных договором аренды (*включая периоды, не предусматривающие арендных платежей*). При этом учитываются возможности сторон изменять указанные сроки и условия и намерения реализации таких возможностей.

Помимо указанного, при определении срока аренды для целей бухгалтерского учета, по нашему мнению, следует принимать во внимание наличие достаточной уверенности в продлении или прекращении аренды, уместные факты и обстоятельства, которые приводят к возникновению экономического стимула для продления или прекращения аренды, в том числе прошлую практику организации в отношении периода, в течение которого обычно используются определенные виды активов (предоставленные в аренды или находящиеся в собственности), а также экономические причины такой практики».

Учитывая приведенные нормы, по нашему мнению, в случае пролонгации договора аренды, а также перезаключении нового договора при оценивании срока его действия, необходимо **оценивать наиболее вероятный срок сохранения арендных отношений**, в том числе учитывая опыт прошлых лет.

Обращаем ваше внимание на пункт 51 ФСБУ 25/2018, согласно которому организация может не применять настоящий Стандарт в отношении договоров аренды, исполнение которых истекает до конца года, начиная с отчетности за который применяется настоящий Стандарт.

Следовательно, если срок действия договора истекает до 31.12.2023 года и организация не планирует продлевать арендные отношения, то в отношении такого договора могут не применяться положения ФСБУ 25/2018.

Учет договора аренды с неопределенным сроком действия

При применении [ФСБУ 25/2018](#) определение срока аренды необходимо в первую очередь для того, чтобы понять, могут ли обе или хотя бы одна из сторон договора учитывать на балансе, как и прежде, только дебиторскую и кредиторскую задолженности, но не сам предмет аренды. Для арендатора, не имеющего права на применение упрощенных способов бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, это возможно на основании [п. 11, 12](#) ФСБУ 25/2018. Для арендодателя, не имеющего такого права, - в случае квалификации аренды как операционной ([п. 41, 42](#) ФСБУ 25/2018). А если такой прежний порядок учета невозможен, то срок аренды необходим для определения первоначальной стоимости объектов аренды: арендатору - права пользования активом и обязательства по аренде, арендодателю - чистой инвестиции в аренду.

Как следует из приведенного выше [п. 9](#) МСФО (IAS) 16, согласно которому стандарт применим к аренде с определенным сроком действия, прямое толкование для разработки способа учета аренды с неопределенным сроком мы в нем не увидим. Не найдем мы прямых положений по аналогичным или связанным вопросам и в ФСБУ для организаций государственного сектора или в положениях Банка России по учету аренды кредитными и некредитными финансовыми организациями. К тому же не высказывался по рассматриваемому вопросу в форме рекомендации в области бухгалтерского учета и негосударственный регулятор бухгалтерского учета.

В то же время имеются комментарии регулирующих органов по поводу классификации аренды с неопределенным сроком. Так, в [письме](#) Минфина России от 09.08.2018 N 02-07-07/56267 "Особенности отражения объектов учета аренды по договорам, заключенным на неопределенный срок" сказано, что договор аренды, заключенный организацией государственного сектора на неопределенный срок, при определенных условиях следует классифицировать как договор операционной аренды, принимая во внимание период бюджетного цикла три года и руководствуясь принципом непрерывности деятельности субъекта учета. Насколько с учетом различий в учете операционной аренды по [СГС "Аренда"](#) и по [ФСБУ 25/2018](#) (см., например, [п. 20](#) СГС "Аренда") эту позицию Минфина России можно распространить на учет по [ФСБУ 25/2018](#), на сегодня не ясно.

С другой стороны, Банк России считает, что при возникновении в порядке [п. 2 ст. 621](#) ГК РФ договора аренды с неопределенным сроком основанием для классификации договора аренды арендатором в качестве краткосрочной или долгосрочной аренды будет являться профессиональное суждение (письмо Банка России от 12.07.2019 N 17-1-2-6/623, [ответ](#) на вопрос 2). При этом следует иметь в виду, что [Положение](#) Банка России от 12 ноября 2018 г. N 659-П "О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета договоров аренды кредитными организациями", так же как и [ФСБУ 25/2018](#), разработано на основе [МСФО \(IFRS\) 16 "Аренда"](#) (см. [п. 1.2](#) данного положения).

Необходимо также принимать во внимание отсутствие симметрии в учете договоров аренды у арендодателя и арендатора. На это обращает внимание Минфин России в [п. 1](#) информационного сообщения от 25.01.2019 N ИС-учет-15. То есть то, что учитывается у арендодателя как операционная аренда, вполне может учитываться арендатором на балансе в качестве права пользования активом и обязательства по аренде, а то, что учитывается арендодателем как финансовая аренда, вполне может учитываться арендатором в соответствии с [п. 11](#) [ФСБУ 25/2018](#), то есть в том же порядке, что и до 2022 г.

С точки зрения автора (аналогичной по смыслу позиции Банка России), договор аренды, заключенный или продленный на неопределенный срок, несколько не отличается от договора аренды, заключенного на 11 месяцев (чтобы избежать его государственной регистрации), но в реальности продлеваемого или перезаключаемого несколько раз. И в том, и в другом случае необходимо определить максимально приближенный к реальности наиболее вероятный срок аренды. Если говорить о нормативной основе такого подхода, то в качестве общего указания она сформулирована в [п. 7.1](#) ПБУ 1/2008: это - допущения и требования, приведенные в [п. 5](#) и [6](#) указанного положения. Одним из них является отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы (которой в данном случае является 11-месячный или неопределенный срок аренды), сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (в роли которого выступает оценка наиболее вероятного

реального срока сохранения арендных отношений) (требование приоритета содержания перед формой).

С учетом этого конкретными нормами можно считать и положение п. 9 ФСБУ 25/2018 о необходимости при расчете срока аренды учитывать возможности сторон изменять установленные договором сроки аренды, условия и - что особенно важно - намерения по реализации таких возможностей. Также следует принимать во внимание факторы при определении срока аренды, установленные положениями МСФО (IAS) 16. Они приведены в письмах Минфина России от 04.10.2021 N 07-01-09/80036 и от 18.01.2022 N 07-04-09/2185, а примеры применения этих критериев к конкретным ситуациям содержатся в письмах Банка России от 11.04.2019 N 17-1-2-6/324, от 26.09.2019 N 02-05/847.

Таким образом, по мнению автора, можно говорить о том, что способ учета аренды с неопределенным сроком легко разрабатывается на основе приведенных положений МСФО (IAS) 16, а как максимум что этот способ установлен в п. 9 ФСБУ 25/2018. Вместе с тем в любом случае полезным было бы разъяснить рассмотренные вопросы в рекомендациях в области бухгалтерского учета, принятых его негосударственным регулятором.

Вопрос №4. Особенности бухгалтерского учета аренды у арендатора

Нормативные акты:

1. [Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н \(ред. от 29.06.2022\) "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" \(вместе с "ФСБУ 25/2018..." \)](#)
2. ["Международный стандарт финансовой отчетности \(IFRS\) 16 "Аренда" \(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 N 111н\) \(ред. от 20.08.2021\)](#)
3. [Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н \(ред. от 07.02.2020\) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" \(вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" \(ПБУ 1/2008\)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" \(ПБУ 21/2008\)" \)](#)
4. [Статья: Рекомендация Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25" \(Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" \(Фонд "НРБУ "БМЦ"\), принята Комитетом по рекомендациям 17.12.2018\) \("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2021\)](#)
5. [Информационное сообщение Минфина России от 25.01.2019 N ИС-учет-15 <О Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды">](#)

Аренду на срок не больше 12 месяцев можно учитывать как раньше - списывать арендную плату в расходы. Но такой порядок надо закрепить в учетной политике. При аренде на срок больше 12 месяцев надо отразить право пользования активом и обязательство по аренде (п. 10 ФСБУ 25/2018).

Право пользования активом (ППА) учитывайте на **счете 01** и амортизируйте. Стоимость права равна сумме обязательства по аренде и платежей, перечисленных до получения недвижимости в аренду. Срок полезного использования равен сроку аренды (п. п. 13, 17 ФСБУ 25/2018).

Обязательство по аренде покажите на **счете 76** по приведенной стоимости арендных платежей. Она равна номинальной сумме будущих платежей, дисконтированной по ставке, по которой вы можете получить заем на сопоставимый срок. По этой ставке ежемесячно начисляйте проценты на остаток обязательства и уменьшайте его на текущий платеж (п. п. 14, 15, 18 ФСБУ 25/2018).

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.

Пример. Учет долгосрочной аренды недвижимости у арендатора

Договор аренды офиса заключен 28 февраля на 18 месяцев, ежемесячный платеж 90 000 руб. (НДС - 15 000 руб., платеж без НДС - 75 000 руб.). До получения имущества платежей нет. Расчет обязательства по аренде и стоимость ППА - 1 252 700,92 руб. Амортизация - 69 594,50 руб. (1 252 700,92 руб. / 18 мес.).

Проводка	Операция	Сумма, руб.
В марте		
Д 08.04 - К 76.07.1	Первоначальное обязательство перед арендодателем	1 252 700,92
Д 01.03 - К 08.04	ППА	1 252 700,92
Д 76.07.1 - 76.07.2	Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде	64 824,62
Д 19 - К 76.07.2	Начислен платеж в части НДС	15 000,00
Д 91.02 - К 76.07.2	Начислены проценты	10 175,38
Д 76.07.2 - К 51	Перечислен арендный платеж	90 000,00
С апреля по август следующего года		
Д 76.07.1 - 76.07.2	Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде	65 663,64 (65 884,54... 74 395,73)
Д 19 - К 76.07.2	Начислен платеж в части НДС	15 000,00
Д 91.02 - К 76.07.2	Начислены проценты	9 336,36 (9 115,46... 604,27)

Д 76.07.2 - К 51	Перечислен арендный платеж	90 000,00
Д 26 - К 02.03	Амортизация	69 594,50
В сентябре следующего года		
Д 26 - К 02.03	Амортизация с корректировкой на округление	69 594,42

Аренду земли без права выкупа учитывайте так же: признайте ППА и обязательство по аренде. ППА амортизируйте в течение срока аренды. Обязательство по аренде считайте исходя из платежей, установленных на дату начала действия договора. При повышении арендной платы из-за увеличения кадастровой стоимости разницу между новой и старой платой списывайте в текущие расходы ([Письмо](#) ЦБ от 24.10.2019 N 17-1-2-6/865, [Рекомендация](#) БМЦ).

Малые предприятия, которые ведут [упрощенный бухучет](#), могут учитывать аренду как раньше, если не будут выкупать предмет аренды или сдавать его в субаренду ([п. п. 11, 12](#) ФСБУ 25/2018).

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	Учтен «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	Учтен «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: $200\,000 \text{ руб.} \times 36 \text{ мес.} = 7\,200\,000 \text{ руб.}$

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 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.

Вопрос №5. Как правильно перевести договоры аренды в новый учет: расчеты и проводки на примерах

Нормативные акты:

1. [Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н \(ред. от 29.06.2022\) "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" \(вместе с "ФСБУ 25/2018..."](#)
2. ["Международный стандарт финансовой отчетности \(IFRS\) 16 "Аренда" \(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 N 111н\) \(ред. от 20.08.2021\)](#)
3. [Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н \(ред. от 07.02.2020\) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" \(вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" \(ПБУ 1/2008\)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" \(ПБУ 21/2008\)"](#)
4. [Статья: Рекомендация Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25" \(Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" \(Фонд "НРБУ "БМЦ"\), принята Комитетом по рекомендациям 17.12.2018\) \("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2021\)](#)
5. [Информационное сообщение Минфина России от 25.01.2019 N ИС-учет-15 <О Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды">](#)

Содержание вопроса:

1. Простой способ – перспективный
2. Основной и тяжелый способ - ретроспективный
3. Самый привлекательный из обязательных – упрощенный способ перехода
4. Упрощенный способ перехода, если аренда без права выкупа

Простой способ - перспективный

Применение такого способа прямо не названо в **Стандарте**. Однако в нем указано, что:

- **ФСБУ 25/2018** можно не применять по договорам аренды, которые заканчиваются до 2022 г., если организация добровольно не применяла **Стандарт** раньше. Получается, что если нет длящихся договоров аренды, заключенных в 2021 г. и переходящих на 2022 г., то арендатору не требуется никаких переходных операций. Операции по старым договорам он учитывает, как раньше. А если будет заключен новый договор аренды, то к нему и будет применяться арендный **Стандарт**;

- организации, имеющие право на ведение бухучета упрощенными способами, могут применять **ФСБУ 25/2018** только по договорам аренды, исполнение которых начинается в 2022 г. или позднее. Как видим, если имущество получено до 2022 г., то де-факто малые предприятия,

имеющие право на упрощенный бухучет, могут продолжать по ним вести учет по старым правилам.

Внимание! [ФСБУ 25/2018](#) дает определенные поправки организациям, которые могут вести бухучет упрощенным способом. При этом налоговый режим таких организаций не имеет никакого значения. Они могут применять и общий режим, и упрощенку, и быть плательщиками ЕСХН. Вести упрощенный бухучет могут те, кто соблюдает определенные требования, установленные [Законом](#) о бухучете. В частности, это могут быть малые предприятия, которые не подлежат обязательному аудиту и не являются микрофинансовыми организациями.

То есть по сути это и есть перспективный способ перехода. При нем в межотчетный период не потребуется ни признавать право пользования активом (ППА) и обязательство по аренде, ни делать какие-либо иные проводки. Но надо закрепить в учетной политике, что организация будет использовать вышеуказанные упрощения, предоставленные ей [ФСБУ 25/2018](#). Например, прописать, что поскольку организация ведет бухучет упрощенным способом, то правила учета арендованного имущества, установленные [ФСБУ 25/2018](#), будут применяться только к имуществу, полученному в аренду в 2022 г. и позднее.

Основной и тяжелый способ - ретроспективный

Этот способ является главным, потому что позволяет сделать все данные отчетности сопоставимыми. В его основе лежит пересчет всех показателей, как если бы [Стандарт](#) применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни. Все необходимые проводки надо делать в межотчетный период.

Но поскольку собственники организации часто не против упрощений и не настаивают на применении ретроспективного способа, подробно разбирать его мы не будем. Как и любая ретроспектива, этот способ требует скрупулезного пересчета всех показателей, изменяющих вводные данные.

В том числе, к примеру, придется пересчитать и сравнительные данные за 2021 и 2020 гг. Их надо отразить в отчетности за 2022 г. так, как если бы [ФСБУ 25/2018](#) применялся с самого начала аренды.

Самый привлекательный из обязательных – упрощенный способ перехода

Это облегченный ретроспективный способ. Применять его может любая организация по собственному желанию. Для этого необязательно иметь право на ведение всего бухучета упрощенными способами. То есть упрощенный способ перехода доступен не только малым предприятиям. И надо лишь заявить об этом в учетной политике. Что же предполагает этот

способ?

Если сами арендные операции можно учитывать упрощенным способом (то есть не признавать ни ППА, ни обязательство по аренде по таким операциям), то при упрощенном способе перехода на [ФСБУ 25/2018](#) по старым договорам вообще не придется делать никаких проводок.

Если же есть операции по договорам аренды, которые надо учитывать по общим правилам, то при упрощенном способе перехода надо отразить ППА и обязательство по аренде в межотчетный период. То есть 31.12. Но делать это надо только после того, как вы закроете бухгалтерский год и составите по нему бухотчетность. Проводки в межотчетный период не должны влиять на бухотчетность за год.

В случае когда признанное ППА будет меньше или больше обязательства по аренде, разницу надо отнести на нераспределенную прибыль - на счет 84.

При упрощенном способе перехода не надо выявлять ретроспективное влияние на какие-либо другие объекты бухучета. Не надо пересчитывать и сравнительные данные отчетности за предшествующие годы.

Упрощенный способ перехода, если аренда без права выкупа

Посмотрим на примере, как арендатору отразить в межотчетный период ППА и обязательство по обычной аренде, то есть если аренда долгосрочная и без права выкупа (а также нет иных оснований для упрощенного способа учета аренды).

Предположим, имеется договор аренды на 3 года: с 01.10.2020 по 30.09.2023.

Арендная плата по условиям договора вносится авансом не позднее 25-го числа предшествующего месяца. Ее сумма без учета НДС - 100 000 руб., с учетом НДС - 120 000 руб. (НДС 20% - 20 000 руб.).

Пролонгация договора не планируется. Плата за январь 2022 г. перечислена 24.12.2021. Осталось внести 20 арендных платежей по условиям договора (за февраль 2022 г. - сентябрь 2023 г.).

Шаг 1. Определяем в бухгалтерском учете сумму обязательства по аренде на 31.12.2021.

Поскольку выкуп предмета аренды не предусмотрен, для определения приведенной стоимости обязательства по аренде воспользуемся нашим калькулятором расчета обязательств по аренде по [ФСБУ 25/2018](#).

Указываем в нем в качестве **даты получения предмета аренды 31.12.2021**. Понятно, что мы получили предмет аренды раньше. Но мы определяем ППА и обязательство по аренде в межотчетный период. И расчет нам надо сделать только по оставшейся задолженности. Поэтому дата пересчета и будет условной датой получения предмета аренды - исключительно для целей расчета.

Определяемся со ставкой дисконтирования. Это ставка, под которую мы можем взять заем или кредит на сопоставимых условиях. В нашем случае такими сопоставимыми условиями будут:

- сумма займа - 2 000 000 руб. (100 000 руб. x 20 мес.). Это привязка к нашим оставшимся арендным обязательствам - в номинальном размере, без учета НДС;
- срок займа - с 31.12.2021 по 25.08.2023. Это привязка к срокам внесения оставшихся платежей по договору аренды.

Предположим, что мы можем взять на таких условиях заем под 10% годовых. Именно такую ставку и указываем в расчете.

В итоге вводные данные для расчета будут выглядеть так.

Калькулятор РАСЧЕТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО АРЕНДЕ ПО ФСБУ 25/2018

Калькулятор поможет рассчитать обязательство и проценты по аренде в соответствии с ФСБУ 25/2018. Калькулятор рассчитывает приведенную стоимость арендных платежей, начисляет проценты на остаток обязательства и уменьшает его на текущий платеж.

Укажите дату получения предмета аренды

31-12-2021

Укажите годовую ставку в %

10

Ставка в день в %

0.0261

☒ Равные ежемесячные платежи

Укажите:

ежемесячный платеж

100 000

дата первого платежа

25-01-2022

количество платежей

20

Рассчитать

Обращаем внимание, что ежемесячный платеж надо указывать без учета НДС. Как и определять общую сумму обязательства по аренде. Суммы НДС мы будем признавать в бухучете в качестве обязательства только в момент возникновения обязанности по уплате как обязательства по уплате налогов.

Итог расчета сохраняем в Word. Получаем справку-расчет с таблицей. Здесь мы приведем ее не полностью, а лишь первые строки таблицы и две последние.

В текстовом файле рекомендуем вручную изменить название на следующее: "Справка-расчет обязательств по аренде при переходе на [ФСБУ 25/2018](#)". Дату формирования справки также можете поменять вручную. Хотя на 31.12.2022, хоть на начало 2023 г.

Вместо слов "Дата получения предмета аренды: 31.12.2022" лучше указать "Дата перехода на [ФСБУ 25/2018](#): 31.12.2022".

График платежей		Дисконтированный платеж	Процентный расход	Уменьшение обязательства	Остаток задолженности
Дата	Сумма платежа				
31.12.2021	-	-	-	-	1 844 920,77
25.01.2022	100 000	99 349,32	12 083,21	87 916,79	1 757 003,99
25.02.2022	100 000	98 548,35	14 280,38	85 719,62	1 671 284,37
...					
25.08.2023	100 000	85 453,60	806,24	99 193,78	0,00
Итого	2 000 000	1 844 920,77	155 079,23	-	-

Общая сумма обязательства по аренде, рассчитанная по состоянию на 31.12.2021, - 1 844 920,77 руб. Напомним, что это - приведенная стоимость арендных платежей, для которых по состоянию на 31.12.2021 не наступил срок уплаты. Они дисконтированы по ставке возможного привлечения займа/кредита на аналогичных условиях.

Шаг 2. Определяем стоимость ППА на 31.12.2021.

Стоимость ППА [ФСБУ 25/2018](#) предлагает определять при упрощенно-ретроспективном способе по справедливой стоимости. При желании вы можете привлечь для определения этой стоимости оценщика, но делать это необязательно. По аренде без права выкупа можно считать, что справедливая стоимость ППА равна балансовой стоимости обязательства по аренде.

Это значит, что есть все основания рассчитать стоимость ППА по следующей формуле:

ППА на 31.12.2021 по договору аренды, не предусматривающему выкуп	=	Сумма обязательства по аренде на 31.12.2021	+	Платежи, внесенные по условиям договора арендатором до 31.12.2021, но относящиеся к периоду после этой даты
---	---	---	---	---

То есть к рассчитанной сумме обязательства по аренде надо добавить платежи, которые относятся к оставшемуся периоду, но сделаны в соответствии с договором раньше. В нашем случае это аванс в сумме 100 000 руб., внесенный **по условиям договора 24.12.2021**, но относящийся к январю 2022 г.

ППА будет определено в сумме 1 944 920,77 руб. (1 844 920,77 руб. + 100 000 руб.).

Если же арендатор внес досрочно платеж по собственной инициативе (это не было предусмотрено договором и не повлияло на график арендных платежей), то такой аванс не влияет ни на сумму начисленных процентов, ни на расчет обязательств. То есть в нашем расчете предполагается, что как будто он еще не внесен.

Шаг 3. Делаем проводки на 31.12.2021.

Заводим карточку на новое ППА (карточку для учета ОС с пометкой "ППА"). И отражаем его в учете.

Чтобы исключить дублирование предмета аренды на балансе и на забалансовом счете, целесообразно списать с забалансового учета основное средство, принятое ранее в аренду и когда-то отраженное на балансе. Предположим, что предмет аренды был учтен на забалансовом счете 001 в условной оценке 600 000 руб.

В итоге в межотчетный период, поскольку не предполагается выкуп предмета аренды, надо сделать следующие проводки.

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Приняты на учет ППА и обязательство по аренде	01 субсчет "ППА"	76 субсчет "Арендные обязательства"	1 844 920,77
В стоимость ППА включена арендная плата, перечисленная до 31.12.2021 за период, относящийся к 2022 г. или последующим годам <1>	01 субсчет "ППА"	76 субсчет "Задолженность по арендным платежам"	100 000,00
Списан с забалансового учета предмет аренды в связи с отражением в бухучете ППА <2>		001	600 000,00

Комментарий

<1> Сумма, уплаченная в указанный в договоре срок, уже была отражена в бухучете - к примеру, на субсчете 76-"Задолженность по арендным платежам". Поэтому надо будет лишь перенести эту сумму без учета НДС на субсчет 01-"ППА".

<2> Этой проводки может и не быть. Если дублирование учета объекта аренды вас не смущает, можете продолжать держать его на забалансе и привычно списать при возврате имущества арендодателю.

Поскольку у нас нет разницы между балансовой стоимостью обязательства по аренде (приведенная сумма обязательств + предоплата по договору) и балансовой стоимостью признанного ППА, то нам нечего отражать на счете 84. Но в случае, например, оценки эксперта по рыночной стоимости, возникшую разницу вам надо будет отразить на счете 84.

Учтите, что если предмет аренды вы сдаете в субаренду, то вместо субсчета 01-"ППА" логичнее использовать субсчет 03-"ППА".

Шаг 4. Разбираемся, как будем действовать дальше.

В дальнейшем надо начислять амортизацию на ППА. Для этого, если не предполагается выкуп предмета аренды и нет каких-либо особых обстоятельств, СПИ определяете как срок договора аренды, оставшийся с 31.12.2021. В нашем случае это 21 месяц: с 01.01.2022 по 30.09.2023.

Способ амортизации выбираете такой же, как и по аналогичным собственным основным средствам. В нашем случае предположим, что это линейный способ.

Амортизировать начинаем с января 2022 г. А закончим это делать в сентябре 2023 г. - когда предмет аренды будет возвращен арендодателю.

Начиная с января надо будет ежемесячно, в числе прочего:

- начислять амортизацию ППА проводкой по дебету счета 20 и кредиту счета 02-"ППА" на сумму 92 615,27 руб. (1 944 920,77 руб. / 21 мес.). И только в сентябре 2023 г. из-за округлений сумма амортизации будет равна 92 615,37 руб. (1 944 920,77 руб. - 92 615,27 руб. x 20 мес.);
- отражать начисление текущих арендных платежей (в указанный в договоре срок, в приведенной сумме) проводкой по дебету 76-"Арендные обязательства" и кредиту 76-"Задолженность по арендным платежам". Сумму будем брать из **столбца** таблицы "Уменьшение обязательства" справки-расчета на соответствующую дату. То есть за январь - 87 916,79 руб., за февраль - 85 719,62 руб. и т.д.;
- начислять проценты (данные столбца "Процентный расход") по дебету 91-2 и кредиту 76-"Задолженность по арендным платежам". То есть за январь - 12 083,21 руб., за февраль - 14 280,38 руб. и т.д.;
- отражать НДС с платежей арендодателю в сумме 20 000 руб. проводкой по дебету счета 19 и кредиту 76-"Задолженность по арендным платежам".

Вопрос №6. Пересчет ППА и обязательства в случаях, предусмотренных ФСБУ

Нормативные акты:

1. [Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н \(ред. от 29.06.2022\) "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" \(вместе с "ФСБУ 25/2018..." \)](#)
2. ["Международный стандарт финансовой отчетности \(IFRS\) 16 "Аренда" \(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 N 111н\) \(ред. от 20.08.2021\)](#)
3. [Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н \(ред. от 07.02.2020\) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" \(вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" \(ПБУ 1/2008\)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" \(ПБУ 21/2008\)" \)](#)
4. [Статья: Рекомендация Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25" \(Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" \(Фонд "НРБУ "БМЦ"\), принята Комитетом по рекомендациям 17.12.2018\) \("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2021\)](#)
5. [Информационное сообщение Минфина России от 25.01.2019 N ИС-учет-15 <О Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды">](#)
6. [Статья: Рекомендация Р-140/2022-КпР "Арендные платежи, основанные на кадастровой стоимости" \(Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" \(Фонд "НРБУ "БМЦ"\), Комитет по рекомендациям \(КпР\) 19.05.2022\) \("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2022\)](#)

Содержание вопроса:

1. О пересчете ППА и величины обязательства по аренде
2. Если среди года поменяется ставка дисконтирования, нужно ли корректировать ППА и арендные обязательства?

О пересчете ППА и величины обязательства по аренде

Согласно [п. 21](#) ФСБУ 25/2018 фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде пересматриваются в случаях:

- изменения условий договора аренды;
- изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды;
- **изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде.**

Изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом.

Уменьшение обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включается в доходы текущего периода.

Аналогичный подход зафиксирован в МСФО (IFRS) 16 (см. [п. 36, 39, 42](#)).

После даты начала аренды арендатор должен оценивать обязательство по аренде следующим образом:

- увеличивая балансовую стоимость для отражения процентов по обязательству по аренде;
- уменьшая балансовую стоимость для отражения осуществленных арендных платежей;
- переоценивая балансовую стоимость для отражения переоценки или модификации договоров аренды либо для отражения пересмотренных по существу фиксированных арендных платежей.

Арендатор должен признавать сумму переоценки обязательства по аренде в качестве корректировки актива в форме права пользования. Однако если балансовая стоимость актива в форме права пользования уменьшается до нуля и при этом дополнительно уменьшается оценка обязательства по аренде, арендатор должен признавать оставшуюся величину переоценки в составе прибыли или убытка.

Арендатор должен повторно оценивать обязательство по аренде, дисконтируя пересмотренные арендные платежи в любом из двух случаев, названных в [п. 42](#). Среди них - изменение будущих арендных платежей в результате изменения индекса или ставки, используемых для определения таких платежей, включая, например, изменение для отражения изменений рыночных арендных ставок после пересмотра рыночной арендной платы. Арендатор должен переоценивать обязательство по аренде для отражения таких пересмотренных арендных платежей только в случае изменения денежных потоков (то есть в случае корректировки арендных платежей). Арендатор должен определять пересмотренные арендные платежи на протяжении оставшегося срока аренды на основе пересмотренных платежей, предусмотренных договором.

[Пунктом 38](#) МСФО (IFRS) 16 предусмотрено, что после даты начала аренды арендатор должен признавать в составе прибыли или убытка (за исключением случаев, когда затраты включаются в балансовую стоимость другого актива с использованием других применимых стандартов) обе следующие величины:

- проценты по обязательству по аренде;
- переменные арендные платежи, не включенные в оценку обязательства по аренде в периоде, в котором наступает событие или условие, приводящее к осуществлению таких платежей.

С учетом [п. 28](#) МСФО (IFRS) 16 критериями для включения переменных арендных платежей в обязательство по аренде является "рыночный" характер параметров, к которым привязан платеж, и отсутствие связи его величины с показателями деятельности арендатора (см. также [Рекомендацию](#) Фонда "НРБУ "БМЦ" Р-140/2022-КпР "Арендные платежи, основанные на кадастровой стоимости", принятую Комитетом по рекомендациям (КпР) 19.05.2022).

На основании изложенного считаем: вне зависимости от того, каким образом организацией связи

будут квалифицированы арендные платежи (как фиксированные или переменные), при индексации арендной платы на показатель инфляции (индекс потребительских цен) фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде подлежат пересмотру.

Если среди года поменяется ставка дисконтирования, нужно ли корректировать ППА и арендные обязательства?

Сам по себе факт изменения ставки дисконтирования не приводит к необходимости произвести пересчет стоимости права пользования активом и обязательств по аренде.

Арендатор обязан будет пересмотреть ставку дисконтирования в случае пересчета величины обязательства по аренде в результате изменения условий договора аренды, срока договора аренды, размера арендных платежей.

В соответствии с [п. 10](#) Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды", утвержденного Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н, 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.

Согласно [п. 14](#) ФСБУ 25/2018 обязательство по аренде первоначально оценивается как сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки.

На основании [п. 15](#) ФСБУ 25/2018 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 негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости предмета аренды. При этом негарантированной ликвидационной стоимостью предмета аренды считается предполагаемая справедливая стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды, за вычетом сумм, указанных в [пп. "е" п. 7](#) настоящего Стандарта, которые учтены в составе арендных платежей.

В случае если ставка дисконтирования не может быть определена в соответствии с [абз. 1 настоящего пункта](#), применяется ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды.

Основания для пересмотра фактической стоимости права пользования активом и величины обязательства по аренде предусмотрены [п. 21](#) ФСБУ 25/2018, в числе которых отсутствует изменение ставки дисконтирования, с учетом которой был осуществлен расчет приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату предоставления предмета аренды.

Таким образом, сам по себе факт изменения ставки дисконтирования не приводит к необходимости произвести пересчет стоимости права пользования активом и обязательств по аренде.

Как следует из п. 22 ФСБУ 25/2018, ставка дисконтирования пересматривается при изменении величины обязательства по аренде.

Пунктом 21 ФСБУ 25/2018 установлено, что фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде пересматриваются в случаях:

- изменения условий договора аренды;
- изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды;
- изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде.

Изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом. Уменьшение обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включается в доходы текущего периода.

Следовательно, арендатор обязан будет пересмотреть ставку дисконтирования в случае пересчета величины обязательства по аренде в результате изменения условий договора аренды, срока договора аренды, размера арендных платежей.

Вопрос №7. Учет ремонта и улучшений арендованного имущества

Нормативные акты:

1. [Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н \(ред. от 29.06.2022\) "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" \(вместе с "ФСБУ 25/2018..."\)](#)
2. ["Международный стандарт финансовой отчетности \(IFRS\) 16 "Аренда" \(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 N 111н\) \(ред. от 20.08.2021\)](#)
3. [Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н \(ред. от 07.02.2020\) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" \(вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" \(ПБУ 1/2008\)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" \(ПБУ 21/2008\)"\)](#)
4. [Статья: Рекомендация Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25" \(Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" \(Фонд "НРБУ "БМЦ"\), принята Комитетом по рекомендациям 17.12.2018\) \("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2021\)](#)
5. [Информационное сообщение Минфина России от 25.01.2019 N ИС-учет-15 <О Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды">](#)
6. [Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 \(ред. от 18.11.2022\) "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы"](#)
7. [Вопрос: Об учете в целях налога на прибыль расходов, связанных с неотделимыми улучшениями арендованного имущества, если договором предусмотрено возмещение этих расходов арендодателем. \(Письмо Минфина России от 05.04.2017 N 03-03-06/1/20242\)](#)
8. [Вопрос: ...Об учете в целях налога на прибыль возмещения расходов на неотделимые улучшения в арендованное имущество, а также несамортизированной части затрат на данные улучшения по окончании срока договора. \(Письмо Минфина РФ от 30.07.2010 N 03-03-06/2/134\)](#)
9. [<Письмо> ФНС России от 06.04.2021 N БВ-4-7/4549@ <О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2021 года по вопросам налогообложения>](#)

Содержание вопроса:

1. Как учитывать неотделимые улучшения арендованного имущества?
2. Как учитывать расходы на текущий и капитальный ремонт арендованного имущества?
3. Как отразить в учете организации-арендатора расходы на капитальный ремонт арендованного помещения, выполненный с привлечением подрядной организации, если договором аренды установлено, что его стоимость арендодателем не возмещается?

Как учитывать неотделимые улучшения арендованного имущества?

В бухгалтерском учете при применении упрощенного порядка учета договоров аренды затраты на неотделимые улучшения включите в капитальные вложения и отражайте в составе вложений во внеоборотные активы. По окончании работ примите неотделимые улучшения арендованных объектов к учету в качестве собственных ОС (п. 18 ФСБУ 26/2020).

Если вы **не вправе применять упрощенный порядок** учета, капитальные вложения в форме неотделимых улучшений, произведенных до начала использования предмета аренды, включите в фактическую стоимость ППА (пп. "в" п. 13 ФСБУ 25/2018). Если такие улучшения выполнены в процессе использования арендованного имущества, можете учитывать их либо как ППА, либо как ОС. Порядок учета закрепите в учетной политике (п. 7.1 ПБУ 1/2008).

В налоговом учете неотделимые улучшения могут включаться в состав амортизируемого имущества (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Амортизация по неотделимым улучшениям в бухгалтерском учете начисляется с учетом некоторых особенностей (п. 27 ФСБУ 6/2020, п. 17 ФСБУ 25/2018). В налоговом учете для начисления амортизации должны быть выполнены три условия (п. 1 ст. 252, п. 1 ст. 258 НК РФ):

- 1) арендодатель дал согласие на неотделимые улучшения;
- 2) стоимость неотделимых улучшений арендодателем не возмещается;
- 3) неотделимые улучшения используются в деятельности, направленной на получение дохода.

И в бухгалтерском, и в налоговом учете амортизация начисляется в том же порядке, что и по другим объектам ОС, тем способом, который установлен вашей учетной политикой.

Срок начисления амортизации по неотделимым улучшениям в бухгалтерском учете назначается, как правило, исходя из срока действия договора аренды, если не предполагается переход к арендатору права собственности на арендованное имущество (п. 17 ФСБУ 25/2018, пп. "а" п. 9 ФСБУ 6/2020). В налоговом учете он назначается на основании срока, установленного **Классификацией** основных средств (п. 1 ст. 258 НК РФ):

1. для самих неотделимых улучшений, если капитальные вложения в арендованное имущество представляют собой объекты, включенные в **Классификацию** основных средств;
2. для арендованного имущества, если неотделимые улучшения в **Классификацию** основных средств не включены.

Отражение в учете операции по передаче неотделимых улучшений арендодателю зависит от того, возмещает он вам их стоимость или нет.

Если арендодатель возмещает вам затраты на неотделимые улучшения, в бухгалтерском учете на дату их передачи признайте доход (расход) в виде разницы между суммой возмещаемых затрат и балансовой стоимостью списываемых неотделимых улучшений (п. п. 41, 44 ФСБУ 6/2020). В налоговом учете признайте доход и соответствующий ему расход в виде стоимости неотделимых

улучшений ([п. 1 ст. 249](#) НК РФ, Письма Минфина России от 05.04.2017 [N 03-03-06/1/20242](#), от 30.07.2010 [N 03-03-06/2/134](#)).

Если арендодатель не возмещает вам стоимость неотделимых улучшений, то в бухгалтерском учете признайте прочий расход в размере их балансовой стоимости. В налоговом учете расход в виде остаточной стоимости таких улучшений признать нельзя, поскольку он не отвечает критерию экономической оправданности. Передача этих улучшений без получения встречного предоставления рассматривается как безвозмездная ([п. 44](#) ФСБУ 6/2020, [п. 11](#) ПБУ 10/99, [п. 1 ст. 252](#), [п. 16 ст. 270](#) НК РФ, [Письмо](#) Минфина России от 17.12.2015 [N 03-07-11/74085](#), [Определение](#) ВС РФ от 01.02.2021 [N 309-ЭС20-16872](#) по делу [N А76-8895/2019](#) (приведено в [Обзоре](#) правовых позиций КС РФ и ВС РФ, направленном Письмом ФНС России от 06.04.2021 [N БВ-4-7/4549@](#))).

Как учитывать расходы на текущий и капитальный ремонт арендованного имущества?

В бухгалтерском учете затраты на проведение текущего ремонта арендованного ОС отражайте в расходах по обычным видам деятельности или в прочих расходах ([п. п. 4, 5](#) ПБУ 10/99).

Затраты на ремонт, произведенные до начала использования арендованного имущества, которое вы будете учитывать в качестве ППА, включите в фактическую стоимость ППА ([пп. "в" п. 13](#) ФСБУ 25/2018).

В [ФСБУ 25/2018](#) и [ФСБУ 6/2020](#) прямо не указано, как учитываются затраты на капремонт, понесенные арендатором в процессе аренды. Поэтому рекомендуем организации самостоятельно разработать на основании [п. 7.1](#) ПБУ 1/2008 способ учета таких затрат и закрепить его в учетной политике.

Рассмотрим возможные способы учета затрат на капремонт, понесенные арендатором в процессе аренды.

- Существенные затраты на капитальный ремонт арендованного имущества, проводимый во время аренды с периодичностью более 12 месяцев (более обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев), вы можете учитывать в качестве самостоятельного объекта ОС. Срок полезного использования этого объекта ОС определяйте в зависимости от того, как соотносятся между собой межремонтный период и оставшийся срок аренды (оставшийся срок полезного использования ППА) ([п. п. 8, 9, 10](#) ФСБУ 6/2020, [п. п. 10, п. 17](#) ФСБУ 25/2018). Затраты на капремонт включайте в капитальные вложения, если одновременно соблюдаются условия, установленные в [п. 6](#) ФСБУ 26/2020 ([пп. "ж" п. 5](#) ФСБУ 26/2020). В дальнейшем признайте их в составе собственных ОС при выполнении условий, установленных в [п. 4](#) ФСБУ 6/2020 ([п. 18](#) ФСБУ 26/2020). При выборе данного способа учета затрат на капремонт рекомендуем раскрыть в пояснениях к бухгалтерской отчетности информацию о том, что существенная сумма в составе собственных ОС - это затраты на капремонт именно арендованного имущества.

- Если арендованное имущество вы учли в качестве ППА, затраты на капитальный ремонт можете признать как ППА. Закрепите в учетной политике, в каком случае вы будете увеличивать фактическую стоимость изначального ППА, а в каком признаете отдельное ППА. Можно предусмотреть, что это зависит от того, как соотносятся между собой межремонтный период и оставшийся срок полезного использования ППА.

Амортизацию по ОС (ППА) начисляйте в общем порядке.

В налоговом учете затраты на ремонт арендованных ОС учитывайте в составе расходов при условии, что обязанность нести расходы на ремонт возложена на вас договором аренды, а арендованное имущество используется в деятельности, направленной на получение дохода ([п. 1 ст. 252](#), [п. 2 ст. 260](#) НК РФ, [Письмо](#) Минфина России от 01.02.2011 N 03-03-06/1/51).

Как отразить в учете организации-арендатора расходы на капитальный ремонт арендованного помещения, выполненный с привлечением подрядной организации, если договором аренды установлено, что его стоимость арендодателем не возмещается?

Арендатор с согласия арендодателя произвел в арендованном офисном помещении замену старых деревянных окон на новые пластиковые. Стоимость работ по замене окон составила 69 000 руб. (в том числе НДС 11 500 руб.).

Согласно передаточному акту помещение передано арендатору в состоянии, соответствующем условиям договора аренды. Договором аренды установлено следующее:

- срок аренды - 11 месяцев;
- переход права собственности и возможность выкупа по цене значительно ниже справедливой стоимости, а также передача ОС в субаренду не предусмотрены;
- арендодатель не обязан проводить капитальный ремонт переданного в аренду помещения.

Организация не признает помещение в качестве права пользования активом.

В налоговом учете организация-арендатор применяет метод начисления.

Гражданско-правовые отношения

По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование ([ст. 606](#) ГК РФ).

Арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества ([п. 1 ст. 611](#) ГК РФ).

При прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором ([ст. 622](#) ГК РФ).

В рассматриваемой ситуации организация-арендатор производит с согласия арендодателя замену старых деревянных окон на новые пластиковые. Проведение таких работ относится к

мероприятиям капитального ремонта, поскольку при них производится замена изношенных конструкций помещения на более прочные и улучшающие его эксплуатационные возможности. Такой вывод следует из [Приложения 1](#) к Положению об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения ВСН 58-88 (р), утвержденному Приказом Госкомархитектуры при Госстрое СССР от 23.11.1988 N 312.

Отметим, что по общему правилу арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды ([п. 1 ст. 616 ГК РФ](#)). Однако в данном случае согласно договору аренды арендодатель такой ремонт проводить не обязан.

Бухгалтерский учет

В рассматриваемом случае организация воспользовалась предоставленным ей правом: она не признает объект аренды как право пользования активом, так как выполнены условия [п. 12](#) и [пп. "а" п. 11](#) ФСБУ 25/2018 ([п. 11](#) ФСБУ 25/2018).

Затраты на улучшение объекта ОС в процессе ремонта относятся к капитальным вложениям ([пп. "ж" п. 5](#) ФСБУ 26/2020, утвержденного Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н). В то же время капитальные вложения признаются в бухучете при одновременном выполнении условий, приведенных в [п. 6](#) ФСБУ 26/2020. В данном случае условие [пп. "а" п. 6](#) ФСБУ 26/2020 о получении экономических выгод от понесенных затрат в течение периода более 12 месяцев [ФСБУ](#) не выполняется, так как само помещение арендовано на 11 месяцев. Соответственно, такие затраты не образуют в учете арендатора капитальных вложений.

Рассматриваемые расходы арендатора являются расходами по обычным видам деятельности (как расходы, связанные с поддержанием в исправном состоянии арендованных объектов ОС) ([п. п. 5, 7](#) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Затраты на капитальный ремонт признаются при выполнении условий, предусмотренных [п. 16](#) ПБУ 10/99. В данном случае - в периоде подписания акта приемки-сдачи выполненных работ ([п. 18](#) ПБУ 10/99).

В рассматриваемой ситуации при возврате арендованного помещения стоимость капитального ремонта арендодатель не возмещает, а затраты на капремонт уже признаны расходом арендатора. В связи с этим доходов и расходов в виде стоимости переданных результатов работ по капитальному ремонту при возврате помещения арендодателю арендатор не признает.

Бухгалтерские записи по отражению рассматриваемых операций производятся в соответствии с [Инструкцией](#) по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, и приведены ниже в таблице проводок.

Налог на добавленную стоимость (НДС)

Сумму НДС, предъявленную подрядной организацией, арендатор вправе принять к вычету при условии, что помещение, в котором проводился ремонт, используется в операциях, облагаемых НДС. Указанный вычет производится после принятия к учету результатов выполненных работ при наличии правильно оформленного счета-фактуры подрядчика и соответствующих первичных документов ([пп. 1 п. 2 ст. 171](#), [п. 1 ст. 172](#), [п. 2 ст. 169 НК РФ](#)).

Налог на прибыль организаций

В данном случае организация-арендатор осуществила капитальный ремонт арендованного помещения, расходы на который не возмещаются арендодателем.

Указанные расходы (в сумме стоимости подрядных работ без учета предъявленного подрядчиком НДС) учитываются для целей налогообложения прибыли в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат ([п. п. 1, 2 ст. 260](#), [п. 5 ст. 272 НК РФ](#)).

Датой признания этих расходов является дата подписания акта приемки-сдачи выполненных работ ([пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ](#)).

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Принятие к учету затрат на капитальный ремонт арендованного помещения				
Отражены затраты на капитальный ремонт арендованного офисного помещения, выполненный подрядной организацией (69 000 - 11 500)	26 (44)	60	57 500	Акт приемки-сдачи выполненных работ
Отражен НДС, предъявленный подрядной организацией	19	60	11 500	Счет-фактура
Принят к вычету НДС, предъявленный подрядной организацией	68	19	11 500	Счет-фактура
Произведен расчет с подрядной организацией за выполненные работы	60	51	69 000	Выписка банка по расчетному счету

Вопрос №8. Операции при досрочном расторжении договора аренды

Нормативные акты:

1. [Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н \(ред. от 29.06.2022\) "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" \(вместе с "ФСБУ 25/2018..." \)](#)
2. [Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н \(ред. от 07.02.2020\) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" \(вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" \(ПБУ 1/2008\)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" \(ПБУ 21/2008\)" \)](#)
3. [Статья: Рекомендация Р-111/2020-КпР "Объекты с низкой стоимостью в целях применения ФСБУ 25" \(Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" \(Фонд "НРБУ "БМЦ"\)\) \("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2021\)](#)
4. [Статья: Рекомендация Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25" \(Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" \(Фонд "НРБУ "БМЦ"\), принята Комитетом по рекомендациям 17.12.2018\) \("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2021\)](#)
5. ["Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2021 год" \(приложение к письму Минфина России от 18.01.2022 N 07-04-09/2185\)](#)
6. [Вопрос: Об отражении в бухучете и раскрытии в бухгалтерской \(финансовой\) отчетности последствий изменения учетной политики. \(Письма Минфина России от 31.05.2022 N 07-02-11/50967, от 22.10.2021 N 07-01-09/85635\)](#)
7. [ст. 620, "Гражданский кодекс Российской Федерации \(часть вторая\)" от 26.01.1996 N 14-ФЗ \(ред. от 01.07.2021, с изм. от 08.07.2021\)](#)
8. ["Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 \(2016\)" \(утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13.04.2016\)](#)

Содержание вопроса:

1. Основания для расторжения договора аренды
2. Последствия прекращения договора аренды
3. Компенсации при досрочном расторжении договора
4. Обязанности арендатора при расторжении договора
5. Ответственность арендатора
6. Бухгалтерский учет
7. Налоговый учет и налогообложение

Основания для расторжения договора аренды

Основания для досрочного расторжения договора аренды по требованию арендатора определены [статьей 620](#) ГК РФ. Так, арендатор может потребовать расторжения договора аренды, обратившись в суд, если:

- арендодатель не предоставляет имущество в пользование арендатору либо создает препятствия пользованию имуществом в соответствии с условиями договора или назначением имущества ([пункт 2 статьи 611](#) ГК РФ). К примеру, если арендодатель передал арендатору имущество без документов, отсутствие которых исключает эксплуатацию объекта аренды ([пункт 8](#) Обзора практики разрешения споров, связанных с арендой (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 11.01.2002 N 66));
- арендодатель не представляет все необходимые документы и принадлежности к арендованному имуществу при условии, что данные обстоятельства значительно затрудняют пользование полученным в аренду имуществом ([пункт 2 статьи 611](#) ГК РФ);
- арендодатель нарушает срок предоставления имущества в аренду ([пункт 3 статьи 611](#) ГК РФ, Постановления ФАС Московского округа от 10.04.2006 по делу [N КГ-А40/1913-06](#), Северо-Западного округа от 02.06.2006 по делу [N А56-10229/2005](#) и другие);
- переданное арендатору имущество имеет препятствующие пользованию недостатки, которые не были оговорены арендодателем при заключении договора аренды, не были заранее известны арендатору и не могли быть им обнаружены во время осмотра имущества или проверки его исправности при заключении договора аренды ([пункт 1 статьи 611](#) ГК РФ);
- арендодатель не сообщил при заключении договора арендатору о правах третьих лиц на сдаваемое в аренду имущество ([статья 613](#) ГК РФ);
- арендодателем были нарушены обязанности по производству капитального ремонта ([пункт 1 статьи 616](#) ГК РФ, [пункт 1 статьи 612](#) ГК РФ, [статья 620](#) ГК РФ);
- имущество в силу обстоятельств, за которые арендатор не отвечает, оказывается в состоянии, непригодном для использования ([статья 620](#) ГК РФ). При этом если на момент заключения договора аренды арендатору было известно состояние объекта аренды, и он понимал или должен был понимать, что арендуемое имущество в течение срока аренды может стать непригодным для использования, то, исходя из буквального смысла данного [пункта статьи 620](#) ГК РФ, экономическая нецелесообразность дальнейшего использования арендованного имущества к таким обстоятельствам не относится ([Постановление](#) Арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.04.2015 N Ф07-2114/2015 по делу [N А56-45069/2014](#)).

Последствия прекращения договора аренды

По общему правилу досрочное прекращение договора аренды влечет прекращение заключенного в

соответствии с ним договора субаренды. При этом субарендатор вправе заключить договор аренды имущества, находившегося в его пользовании в соответствии с договором субаренды, в пределах оставшегося срока субаренды на условиях, соответствующих условиям прекращенного договора аренды ([пункт 1 статьи 618 ГК РФ](#)).

Однако если договор аренды признается ничтожным, ничтожными признаются и заключенные в соответствии с ним договоры субаренды ([пункт 2 статьи 618 ГК РФ](#)).

Отметим, что договором аренды могут быть предусмотрены и другие основания досрочного расторжения договора по инициативе арендатора.

Так, договор аренды можно расторгнуть, если кардинально поменяются обстоятельства, при которых он был заключен. Закон называет такое изменение обстоятельств существенным ([статья 451 ГК РФ](#)). В этом случае дальнейшее выполнение договора становится нецелесообразным.

Конкретные явления, события, факты, изменение которых суд может признать существенным, в [ГК РФ](#) не установлены. Однако в [пункте 2 статьи 451 ГК РФ](#) указаны их признаки:

- в момент заключения договора стороны считали, что такие обстоятельства не возникнут;
- стороны не смогли преодолеть эти обстоятельства, хотя приложили к этому все усилия;
- продолжение договора на прежних условиях приведет к тому, что сторона не сможет получить то, на что рассчитывала при заключении договора;
- из договора или из практики не вытекает, что риск изменения обстоятельств (имущественных потерь) несет сторона, обратившаяся в суд.

Расторгая договор по данному основанию, суд должен определить последствия расторжения договора, исходя из необходимости справедливого распределения между сторонами расходов, понесенных ими в связи с исполнением этого договора.

Компенсации при досрочном расторжении договора

Стоит обратить внимание, что стороны вправе предусмотреть в договоре аренды сумму компенсации, которая должна быть выплачена одной из сторон при немотивированном одностороннем отказе от исполнения договора.

Таким образом, сторонами может быть определен порядок расторжения договора, которым предусмотрено особое условие для досрочного немотивированного расторжения договора в одностороннем порядке, что не противоречит положениям [статей 329, 421 ГК РФ](#).

При этом такая компенсация, предусмотренная договором, не является штрафом, и суть ее состоит не в привлечении к ответственности стороны, решившей досрочно отказаться от договора, а, напротив, предоставляет возможность расторжения договора без объяснения причин любой из сторон ([пункт 4](#) Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2016), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13.04.2016).

Обязанности арендатора при расторжении договора

При прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором ([статья 622 ГК РФ](#)). Если имущество возвращено арендатором в ненадлежащем состоянии, то арендодатель вправе взыскать с арендатора убытки ([статья 393 ГК РФ](#)).

В случае когда арендатор не возвратил арендованное имущество либо возвратил его несвоевременно, арендодатель может потребовать внесения арендной платы за все время просрочки, а если плата не покрывает причиненных убытков - потребовать их возмещения.

Возвращая арендованное имущество, арендатор передает также арендодателю произведенные им неотделимые и отделимые (если это предусмотрено договором) улучшения арендованного имущества. Возврат имущества оформляется актом приема-передачи арендованного имущества.

Ответственность арендатора

Как было сказано выше, арендатор обязан содержать арендованное имущество в целости и сохранности, так как возвратить его арендодателю следует в том состоянии, в котором оно было получено, с учетом нормального износа.

Однако не исключено, что в течение срока действия договора аренды имущество может быть повреждено или утрачено. При этом может быть, что ни одна из сторон не виновата в произошедшем, а причиной случившегося могут быть либо внешние обстоятельства (например, удар молнии или наводнение), либо неправомерные действия третьих лиц (например, поджог или угон). Если арендованное имущество уничтожено или повреждено в результате стихийного бедствия, неправомерных действий третьих лиц и иных подобных чрезвычайных обстоятельств, то все имущественные потери, как правило, ложатся на арендодателя. Это объясняется тем, что на основании [статьи 211 ГК РФ](#) риск случайной гибели или случайного повреждения имущества несет его собственник, если иное не предусмотрено законом или договором.

Так, в [Постановлении](#) от 19.06.2007 N 5619/06 Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации при рассмотрении дела о возмещении вреда, нанесенного пожаром автопогрузчику, переданному в аренду, указал следующее: арендодатель предъявил претензии арендатору, а между тем вины арендатора в возникновении пожара не было. Виноватым оказалось третье лицо, поэтому суд оставил заявление арендодателя без удовлетворения. При принятии решения суд исходил из того, что арендатор может нести имущественную ответственность только в случае, если он виновен в повреждении автопогрузчика. Но поскольку его вины в этом не было, то риск случайной гибели имущества в данном случае несет собственник, то есть арендодатель.

Заметим, что исключением из общего правила является договор финансовой аренды (лизинга). В таком договоре риск случайной гибели или порчи арендованного имущества переходит к арендатору (лизингополучателю) в момент передачи ему арендованного имущества, если иное не

предусмотрено договором финансовой аренды ([статья 669](#) ГК РФ).

Также особые правила действуют в отношении договора аренды транспортного средства с экипажем. Согласно [статье 639](#) ГК РФ в случае гибели или повреждения арендованного транспортного средства арендатор обязан возместить арендодателю причиненные убытки, если последний докажет, что гибель или повреждение транспортного средства произошли по обстоятельствам, за которые арендатор отвечает в соответствии с законом или договором аренды.

При определении субъекта ответственности за вред, причиненный жизни или здоровью третьих лиц арендованным транспортным средством (его механизмами, устройствами, оборудованием), переданным во владение и пользование по договору аренды транспортного средства с экипажем, необходимо учитывать, что ответственность за вред несет арендодатель, который вправе в порядке регресса возместить за счет арендатора суммы, выплаченные третьим лицам, если докажет, что вред возник по вине арендатора ([статьи 632, 640](#) ГК РФ). На это обращено внимание в [пункте 22](#) Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26.01.2010 N 1 "О применении судами гражданского законодательства, регулирующего отношения по обязательствам вследствие причинения вреда жизни или здоровью гражданина".

Таким образом, если договором аренды определено, что риск случайной гибели (повреждения) имущества лежит на арендодателе, или в договоре аренды не указано, кто несет риск случайной гибели (повреждения) имущества, то таким лицом будет арендодатель. И при утрате (порче) арендованного имущества вследствие форс-мажорных обстоятельств арендатору нужно только лишь уведомить арендодателя о случившемся. При этом никакие убытки арендатор не должен возмещать. В свою очередь арендодатель может взыскать убытки, возникшие в результате повреждения (гибели) имущества, если найдет виновника произошедшего.

Вышеуказанное вовсе не означает, что арендатор не должен принимать меры по сохранению арендованного имущества, если ему грозит уничтожение. Если у арендатора есть возможность спасти арендованное имущество, а он для этого ничего не предпримет, то арендодатель может потребовать от него возместить убытки от потери имущества, поскольку в таком случае причиной его гибели (повреждения) станет уже не чрезвычайные обстоятельства или неправомерные действия третьих лиц, а бездействие арендатора ([статьи 15, 393](#) ГК РФ, [Постановление Президиума ВАС РФ от 23.01.2001 N 5823/98](#), [Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 14.08.2007 по делу N А31-9312/2005-22](#)).

Если согласно условиям заключенного договора аренды риск случайной гибели (повреждения) арендованного имущества несет арендатор, то он должен восстановить поврежденное имущество за свой счет или возместить стоимость утраченного имущества. А если поврежденное имущество нельзя восстановить, то арендатор обязан выплатить арендодателю полностью стоимость уничтоженного имущества.

Бухгалтерский учет

Напомним, что к документам в области регулирования бухгалтерского учета [пунктом 1 статьи 21](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ) отнесены федеральные и отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта.

Федеральные стандарты бухгалтерского учета устанавливают минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета для экономических субъектов, за исключением организаций бюджетной сферы ([пункт 2.1 статьи 21](#) Закона N 402-ФЗ).

В настоящее время Минфином России для коммерческих организаций утвержден только один Федеральный стандарт - [25/2018](#) "Бухгалтерский учет аренды" (далее - ФСБУ 25/2018), на что указывает Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н.

Несмотря на то что [ФСБУ 25/2018](#) подлежит обязательному применению с 2022 г., [пункт 48](#) ФСБУ 25/2018 позволяет организациям использовать его уже сейчас, но при этом обязывает раскрывать решение о добровольном его применении в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Добровольный переход на применение [ФСБУ 25/2018](#) целесообразен в том случае, если срок аренды начинается до 2022 г. и оканчивается уже после указанной даты, что позволит в дальнейшем не пересчитывать показатели бухгалтерской отчетности компании ретроспективным способом.

Остальные федеральные стандарты еще не утверждены, хотя в соответствии с [Программой](#) разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н, проекты некоторых из них уже подготовлены. Ознакомиться с текстами этих документов можно на сайте: <http://bmcenter.ru>. Ожидается, что новые федеральные стандарты вступят в силу для обязательного применения в 2021 - 2023 годах.

На основании [пункта 1 статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ до утверждения новых стандартов применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и Центральным банком Российской Федерации до дня вступления в силу Закона N 402-ФЗ, то есть до 01.01.2013. А согласно [пункту 1.1 статьи 30](#) Закона N 402-ФЗ положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Министерством финансов Российской Федерации в период с 01.10.1998 до дня вступления в силу Закона N 402-ФЗ, признаются для целей Закона N 402-ФЗ федеральными стандартами.

Поскольку пока у арендаторов отсутствует обязательность применения ФСБУ 25/2018, то большинство организаций учитывает аренду по старым правилам, в соответствии с которыми расходы, связанные с арендой имущества, учитываются в соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 (далее - ПБУ 10/99), утвержденным

Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н.

В соответствии с [пунктом 11](#) ПБУ 10/99 в бухгалтерском учете арендатора возмещение убытков, связанных с утратой или повреждением арендованного имущества, признаются прочими расходами.

Если организация принимает решение о переходе на применение [ФСБУ 25/2018](#) досрочно, то стоит обратить внимание на следующие моменты, указанные в Информационном [сообщении](#) Минфина России от 25.01.2019 N ИС-учет-15:

1. В новом [ФСБУ](#) исключена зависимость порядка бухгалтерского учета объектов у одной стороны договора аренды от порядка учета у другой стороны этого же договора. Каждая сторона договора аренды организует и ведет бухгалтерский учет соответствующих объектов самостоятельно в порядке, установленном [ФСБУ 25/2018](#).

2. Введено новое понятие "объект учета аренды". Так, договор, имеющий в названии и в тексте слова "аренда" или "лизинг", не всегда по существу определяет своими условиями реальные арендные отношения. И наоборот, договор, не являющийся по форме арендным, может по существу определять своими условиями реальные арендные отношения. Для выявления наличия в условиях договора по существу арендных отношений следует проверить соблюдение условий классификации объектов учета аренды, установленных [пунктом 5](#) [ФСБУ 25/2018](#).

Объекты бухгалтерского учета, не отвечающие этим критериям, учитываются по правилам других федеральных стандартов бухгалтерского учета. Идентификация объектов учета аренды производится на раннюю из двух дат: дату предоставления предмета аренды или дату заключения договора аренды.

3. Арендатор отражает в бухгалтерском учете право пользования активом и обязательство по аренде. Право пользования активом оценивается по фактической стоимости и амортизируется (за исключением случаев, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются). Обязательство по аренде представляет собой кредиторскую задолженность по уплате арендных платежей в будущем и оценивается как суммарная приведенная стоимость этих платежей на дату оценки.

4. Арендатор может применить упрощенный порядок учета договоров аренды. Такой порядок допустим в отношении краткосрочной аренды и аренды малоценных объектов. Он не предполагает отражение в бухгалтерском учете арендатора права пользования активом и обязательства по аренде, ограничиваясь признанием расхода по арендным платежам в прибылях и убытках (аналогично применяемому в настоящее время подходу, когда предмет аренды учитывается на балансе арендодателя).

Согласно [пункту 23](#) [ФСБУ 25/2018](#) при полном или частичном прекращении договора аренды у арендатора балансовая стоимость права пользования активом и обязательства по аренде списываются в соответствующей части. Образовавшаяся при этом разница признается в качестве

дохода или расхода в составе прибыли (убытка).

Налоговый учет и налогообложение

Согласно [подпункту 13 пункта 1 статьи 265](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в состав внереализационных расходов включаются расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба.

Таким образом, в случае признания налогоплательщиком штрафов за нарушение договорных обязательств или вступления в законную силу решения суда расходы в виде штрафов учитываются им при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций ([Письмо](#) Минфина России от 01.03.2019 N 03-03-06/1/13570).

Также на основании [подпункта 13 пункта 1 статьи 265](#) НК РФ арендатор может учесть потери в виде стоимости товаров или основных средств, возникшие в результате стихийных бедствий и природных катаклизмов, в составе внереализационных расходов, но только при условии их документального подтверждения ([Письмо](#) Минфина России от 14.04.2011 N 07-02-06/48). При методе начисления такая компенсация учитывается либо на дату признания арендатором обязанности возместить убытки, либо на дату вступления в силу решения суда ([подпункт 8 пункта 7 статьи 272](#) НК РФ). При кассовом методе расходы по возмещению ущерба признаются после оплаты компенсации арендодателю ([пункт 3 статьи 273](#) НК РФ).

Заметим, что многих проблем можно избежать, если своевременно застраховать имущество, передаваемое в аренду.

Отметим, что в случае чрезвычайных ситуаций (пожара, затопления и тому подобного) организация обязана провести инвентаризацию ([пункт 3 статьи 11](#) Закона N 402-ФЗ, [пункт 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации](#), утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н).

Порядок проведения инвентаризации регламентируется Методическими [указаниями](#) по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49.

Согласно названным Методическим [указаниям](#) результаты проведенной инвентаризации оформляются документально.

Напомним, что с 01.01.2013 организации вправе применять как формы первичных учетных документов, разработанных ими самостоятельно, с учетом требований [Закона](#) N 402-ФЗ, так и унифицированные формы. При применении унифицированных документов для отражения результатов проведенной инвентаризации организация может руководствоваться Постановлениями Госкомстата России от 18.08.1998 [N 88](#) "Об утверждении унифицированных

форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации" и от 27.03.2000 [N 26](#) "Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации N ИНВ-26 "Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией".

Таким образом, согласно установленному законодательству организация обязана провести инвентаризацию (на дату, следующую за датой чрезвычайного обстоятельства) материалов, находившихся в арендованном помещении, а также оборудования и прочих основных средств. По результатам инвентаризации (сопоставления данных бухгалтерского учета и фактического наличия имущества после стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций) можно будет определить, какое количество материалов, основных средств и так далее было уничтожено. В акте инвентаризации также следует зафиксировать стоимость уничтоженного имущества.

При проведении инвентаризации в состав инвентаризационной комиссии можно включить оценщиков, а при необходимости и других специалистов. Кроме того, членами комиссии могут быть представители и арендатора, и арендодателя для того, чтобы потом было легче согласовать размер ущерба, причиненного имуществу.

Обратите внимание! Списание потерь от стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций на финансовые результаты осуществляется только при установлении факта отсутствия виновных лиц, который должны подтвердить органы дознания.

Как сказано в [Письме](#) УФНС России по городу Москве от 25.06.2009 N 16-15/065190, подтверждением расходов, возникших в результате пожара, являются следующие документы:

- справка Управления Государственной противопожарной службы, протокол осмотра места происшествия и акт о пожаре, которым устанавливается причина возгорания;
- акт инвентаризации. При этом в акте нужно зафиксировать стоимость утраченного имущества.

Кроме того, организация должна документально подтвердить, что причинами ущерба являются обстоятельства объективного характера.

Для проверки обстоятельств "неосторожного" пожара и для вынесения постановления об отказе в возбуждении уголовного дела органу дознания нужно некоторое время, поэтому списать на финансовые результаты убытки от пожара сразу же после пожара нельзя.

В практической деятельности может возникнуть ситуация, когда уголовное дело по факту пожара возбуждено, но закрыто в связи с отсутствием виновных лиц. В таком случае, как указывают контролирующие органы, налоговые убытки от пожара можно списать на основании справки о закрытии уголовного дела. В частности, такие разъяснения содержатся в [Письме](#) Минфина России от 16.01.2006 N 03-03-04/1/18.

Вопрос №9. Последствия подписаний дополнительных соглашений к договору аренды

Нормативные акты:

1. [Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н \(ред. от 29.06.2022\) "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" \(вместе с "ФСБУ 25/2018..."\)](#)
2. [Статья: Рекомендация Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25" \(Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" \(Фонд "НРБУ "БМЦ"\), принята Комитетом по рекомендациям 17.12.2018\) \("Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра", 2021\)](#)
3. ["Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2021 год" \(приложение к письму Минфина России от 18.01.2022 N 07-04-09/2185\)](#)

Стоит обратить внимание, что фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде могут быть пересмотрены в следующих случаях ([пункт 21](#) ФСБУ 25/2018):

- изменения условий договора аренды;
- изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды;
- изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде.

Изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом. Уменьшение обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включается в доходы текущего периода.

Согласно [пункту 23](#) ФСБУ 25/2018 при полном или частичном прекращении договора аренды балансовая стоимость права пользования активом и обязательства по аренде списываются в соответствующей части. Образовавшаяся при этом разница признается в качестве дохода или расхода в составе прибыли (убытка).

Если фактическая стоимость ППА и величина обязательства изменились, то необходимо их пересмотреть ([п. 21](#) ФСБУ 25/2018). В данном [пункте](#) прописаны следующие случаи:

- изменения условий договора аренды;
- изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды;
- изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде. Изменение величины обязательства по аренде относим на стоимость ППА:

1. при увеличении нужно сделать проводку Д 01 К 76;
 2. при уменьшении нужно сделать проводку Д 76 К 01;
- при условии, что обязательство по аренде намного уменьшилось по сравнению с ранее рассчитанным ППА, разницу следует списывать в прочие доходы Д 76 К 91.1;
 - в случае досрочного расторжения договора аренды необходимо списать ППА и обязательство по аренде (п. 23 ФСБУ 25/2018). Разница относится на прочие доходы или расходы.

Перечень действий может показаться большим, однако если иметь структуру действий и проделать это один раз, последующие внесения изменений будут намного легче.