

Дата:

13 июля 2021 год

Тема:

ФСБУ 25: Бухгалтерский учет аренды» с 2022 года: на что обратить внимание, как внедрить, как применять

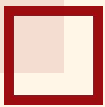
Спикер:

Легонькова Ольга - Аттестованный аудитор, директор по развитию, методолог компании «Правовест Аудит»

pravovest-audit.ru

+7 495 134-32-23





1. Кто применяет стандарт

Новый ФСБУ 25/2018 «Аренда» может быть использован с даты начала действия документа – с 06.01.2019.

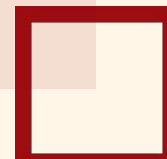
То есть можем начать применять с 2019 года, отразив соответствующий факт в учетной политике и раскрыв факт применения нового стандарта в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Обязательным применение стандарта становится с отчетности за 2022 года.

- организация, являющаяся арендодателем по договору аренды
- организация, являющаяся арендодателем, лизингодателем, правообладателем, иным лицом по договорам, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление арендодателем, лизингодателем, правообладателем, иным лицом за плату арендатору, лизингополучателю, пользователю, иному лицу имущества во временное пользование
- организация, являющаяся арендатором по договору аренды
- организация, являющаяся арендатором по договорам, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление арендодателем, лизингодателем, правообладателем, иным лицом за плату арендатору, лизингополучателю, пользователю, иному лицу имущества во временное пользование

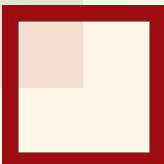


Стандарт применяется **вне** зависимости от наличия в договорах условий, в соответствии с которыми имущество, предоставляемое за плату во временное пользование, учитывается на балансе арендодателя или арендатора



2. В отношении каких договоров нужен переход

- ➔ В отношении договоров, условия которых позволяют идентифицировать объекты учета аренды
- ➔ Для целей идентификации объектов учета аренды анализ условий договора производится исходя из приоритета экономического содержания условий договора над юридической формой договора
- ➔ Идентификация объектов учета аренды производится на раннюю из двух дат:
 - дату, на которую предмет аренды становится доступным для использования
 - дату заключения договора
- ➔ Объект учета аренды должен отвечать условиям, установленным стандартом





3. Условия признания объекта бухгалтерского учета объектом учета аренды

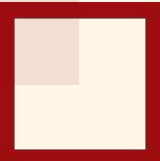
Арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок

Арендатор имеет право на получение экономических выгод от использования предмета аренды
В течение срока аренды

Единовременное соблюдение условий

Предмет аренды определен в договоре, и этим договором не предусмотрено право арендодателя по своему усмотрению заменить предмет аренды в любой момент в течение срока аренды

Арендатор имеет право определять, как и для какой цели используется предмет аренды в той степени, в которой это не predetermined техническими характеристиками предмета аренды

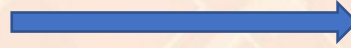




4. Вопросы учетной политики арендатора при переходе

Устанавливаются:

Права пользования активом

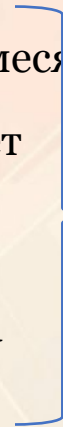


способы амортизации, сроки полезного использования, переоценка

Договоры, срок которых не превышает 12 месяцев

Договоры, в которых предмет аренды имеет низкую стоимость ($\leq 300\ 000$ руб.)

Арендатор, имеющий право применять упрощенные способы бухгалтерского учета

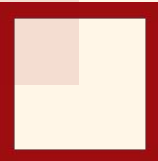


предметы аренды, которые не отражаются в качестве права пользования активом

Признание арендных платежей расходами



Порядок (равномерно в течении срока аренды или на основе другого систематического подхода)





5. Возможность не отражать предмет аренды в качестве ППА

Отдельный предмет аренды

Арендатор относится к экономическим субъектам, которые вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета

Договором 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

Группа однородных по характеру и способу использования предметов аренды

Срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды

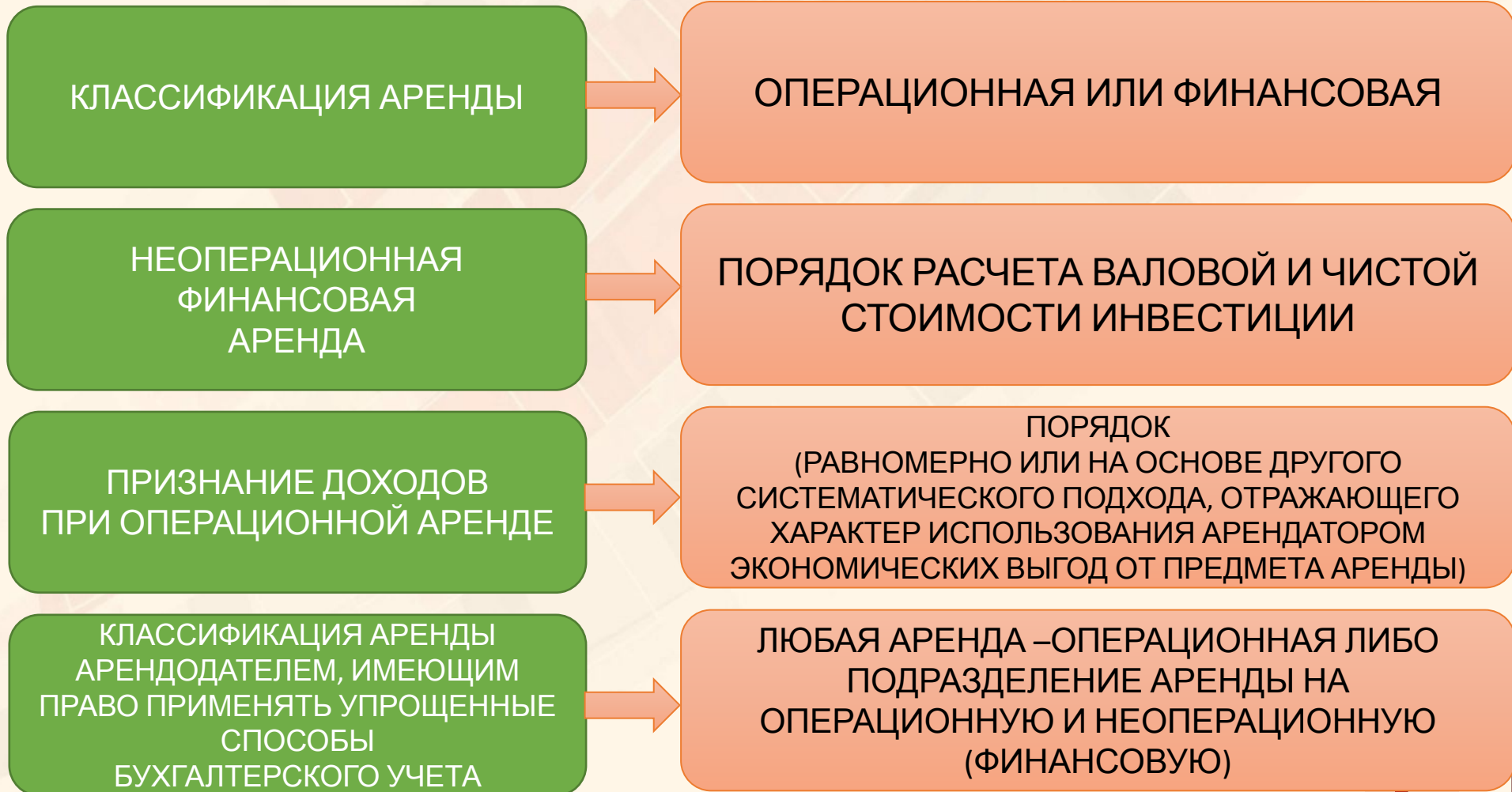
Рыночная стоимость предмета аренды без учета износа не превышает 300 000 руб.

Предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду





6. Вопросы учетной политики арендодателя при переходе



7. Классификация объектов учета аренды: неоперационная (финансовая) аренда

Экономические выгоды, риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендатор

Условиями договора предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды

Арендатор имеет право на покупку предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости

Срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию

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

возможность использовать предмет аренды без существенных изменений имеется только у арендатора

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





8. Классификация объектов учета аренды: операционная аренда

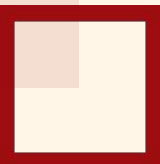
Экономические выгоды, риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель

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



9. Последствия перехода в учете

ОБЩИЙ ПОДХОД

• Ретроспект

Исключения:

Арендаторы

же ни

право пользования активом и обязательство по аренде может признаваться единовременно

стандарт может не применяться в отношении отдельных договоров

Арендодатели

стандарт может не применяться в отношении отдельных договоров

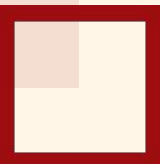


10. Ретроспективное отражение

Предполагается, что измененный способ бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида

Корректируется входящий остаток по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и (или) другим статьям бухгалтерского баланса на самую раннюю дату представленную в бухгалтерской отчетности

Корректируются значения связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в ней период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида



11. Корректировка при ретроспективном отражении





12. Исключения из ретроспективного отражения арендаторы и арендодатели:

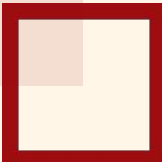
ВСЕ АРЕНДАТОРЫ И АРЕНДОДАТЕЛИ

Стандарт может не применяться в отношении договоров, исполнение которых истекает до конца года, начиная с которого применяется стандарт

- по этим договорам арендатор и арендодатель вправе:
 - не признавать какие-либо активы и обязательства
 - не пересчитывать балансовую стоимость ранее признанных активов и обязательств на дату начала применения стандарта и на дату начала предшествующего года
 - не корректировать какие-либо показатели отчета о финансовых результатах за отчетный и предшествующий год

АРЕНДАТОРЫ И АРЕНДОДАТЕЛИ, ИМЕЮЩИЕ ПРАВО ПРИМЕНЯТЬ УПРОЩЕННЫЕ СПОСОБЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Стандарт может применяться только в отношении договоров, исполнение которых начинается с 1 января 2022 г.





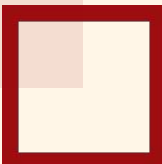
12.1. Исключение из ретроспективного отражения: арендаторы

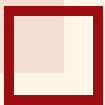
+ На конец года, предшествующего году, начиная с которого применяется стандарт, арендатор может единовременно признать право пользования активом и обязательство по аренде по каждому договору:

- ✓ право пользования активом оценивается по справедливой стоимости
- ✓ обязательство по аренде оценивается по приведенной стоимости остающихся неуплаченными арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор привлекал или мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором условиях
- ✓ возникающие разницы относятся на нераспределенную прибыль

+ Влияние на другие объекты бухгалтерского учета ретроспективно не признается, сравнительные данные за предшествующий год не пересчитываются

+ Если до применения стандарта предмет аренды учитывался на балансе арендатора, он корректирует стоимость актива и обязательства





13. СТАВКА

Расчет процентной ставки, заложенной в договоре аренды. Пример.

1 января 2019 года компания «Дельта» арендовала офисное помещение на **пять лет**. Справедливая стоимость помещения равна 800 д.е. (покупка на рынке).

Ожидается, что негарантированная ликвидационная стоимость (оценка величины, которая могла бы быть получена в настоящее время от реализации актива за вычетом затрат на продажу в предположении, что его состояние таково, как если бы он уже отработал весь срок своей полезной службы) на 31 декабря 2023 года составит **760** д.е. Прямые затраты арендодателя, связанные с юридическим оформлением договора аренды, равны 5 д.е. По условиям договора аренды «Дельта» обязана произвести пять платежей по **50 д.е.** в конце каждого года аренды.

Нужно определить процентную ставку, заложенную в договоре аренды (с точностью до 0,1%), и рассчитать обязательство, которое должен признать арендатор в отчетности на 1 января 2019 года, а также процентные расходы за каждый год аренды.

Справедливая стоимость базового актива (800 д.е.) плюс первоначальные затраты арендодателя (5 д.е.) – **805** д.е.

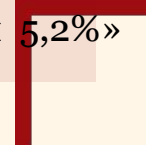
Процентную ставку можно определить в Excel с помощью функции СТАВКА, так как в настоящем примере мы имеем дело с аннуитетными платежами:

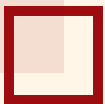
$\text{СТАВКА}(5; -50; 805; -760) = 5,2\%$.

Чтобы проверить, та ли получилась ставка, разворачиваем платежи за весь период аренды.

Обязательство арендатора по договору аренды на 1 января 2019 года будет равно приведенной сумме будущих платежей по ставке 5,2% годовых – 215,3 тыс. долл. ($50 / 1,052 + 50 / 1,0522 + 50 / 1,0523 + 50 / 1,0524 + 50 / 1,0525$).

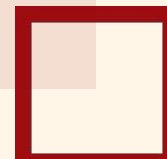
Обязательство в течение срока аренды будет меняться следующим образом – в столбце «Проценты **5,2%**» отражены процентные расходы арендодателя.





13. СТАВКА. Продолжение

Приведенная стоимость				
215,28				
Год	С нач.	Фин. расход	платеж	С кон.
2019	215	11	50	176
2020	176	9	50	136
2021	136	7	50	93
2022	93	5	50	48
2023	48	2	50	0



14. Отражение в отчетности Арендатор.

Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год. Организация вправе принять решение о применении настоящего Стандарта до указанного срока.

Такое решение **подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.**

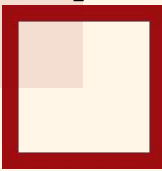
Последствия изменения учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются **ретроспективно** (как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни).

Вместо ретроспективного пересчета арендатор вправе по каждому договору одновременно признать на конец года, предшествующего году, начиная с которого применяется настоящий Стандарт, право пользования активом и обязательство по аренде с отнесением разницы на **нераспределенную прибыль**.

При этом ретроспективное влияние на какие-либо другие объекты бухгалтерского учета не признается, сравнительные данные за год, предшествующий году, начиная с которого применяется настоящий стандарт, не пересчитываются. В

целях применения настоящего пункта **право пользования активом** принимается равным его справедливой стоимости, а **обязательство по аренде** – приведенной стоимости остающихся не уплаченными арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор привлекал или мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях.

Организация раскрывает примененный ею порядок изменения учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой применяется настоящий Стандарт.





14. Отражение в отчетности Арендатор. Продолжение.

В соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда» в бухгалтерском учете арендатора признается в качестве актива право пользования. Пункт 47 МСФО (IFRS) 16 «Аренда» предусматривает два способа представления в бухгалтерском балансе такого права пользования:

1-й способ: представлять отдельно от других активов;

2-й способ: включать в ту же статью, по которой представлялись бы соответствующие активы, если бы они находились в собственности с раскрытием информации в примечаниях.

ФСБУ 25

1. Права пользования, возникающие у арендатора из договоров аренды, представляются в бухгалтерском балансе в качестве самостоятельной статьи в группе статей «Основные средства», если иное не установлено в пункте 2.

2. Права пользования, возникающие у арендатора из договоров аренды, могут представляться в бухгалтерском балансе вместе с собственными основными средствами без выделения в самостоятельную статью в следующих случаях:

а) договором аренды предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору в конце срока аренды;

б) договором аренды предусмотрено право арендатора на выкуп предмета аренды в конце срока аренды на таких условиях, исходя из которых можно быть уверенным, что при отсутствии непредвиденных обстоятельств арендатор воспользуется этим правом;

в) справедливая стоимость предмета аренды, которую он предположительно будет иметь в конце срока аренды, несравнимо мала по сравнению с его справедливой стоимостью в начале аренды.

3. Способ представления прав пользования раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу. При применении способа представления, указанного в пункте 2, организация раскрывает статью активов бухгалтерского баланса, в составе которой представлены права пользования.



15. Пример

Пусть в аренду взят объект основных средств на **24 месяца**, процентная ставка, приведенная в договоре аренды – **10%**. Сумма арендных платежей за 24 месяца составляет **240 000 д. е.**, уплата арендных платежей производится ежемесячно (по 10 000 д. е. в месяц).

Первоначальные затраты арендатора по поступлению (доставке) предмета аренды составляют **60 000 д. е.** с учетом НДС 20%.

Оценочное обязательство арендатора по **демонтажу** на конец срока действия договора аренды составляет **30.000 д. е.**

Тогда первоначальные **обязательства по аренде**, равные приведенной стоимости арендных платежей по ставке 10%, за 2 года будут составлять 416 529 д. е. $(240,000 \cdot 1 / (1 + 10\%)^1 + 240,000 \cdot 1 / (1 + 10\%)^2)$ или 1,736.

Фактическая стоимость объекта аренды в учете арендатора (**ППА**) составит $416\ 529 + 30\ 000 + 50\ 000 (60\ 000 - 10\ 000) = 496\ 529$ д. е. – это стоимость права пользования активом.

Амортизация стоимости права пользования активом у арендатора начисляется линейным способом. Тогда сумма амортизации за месяц составит $496\ 529 / 24 = 20\ 689$ д. е. в месяц

ГОД	САЛЬДО НАЧ	ФИН. РАСХОД, 10%	ПЛАТЕЖ	САЛЬДО КОН.
2020	416 529	41 653	240 000	218 182 (416 529 + 41 653 – 240 000)
2021	218 182	21 818	240 000	0



15. Пример. Продолжение.

Для упрощения примера предполагается, что арендатор учитывает данные процентные расходы каждый месяц равномерно. В действительности, каждый ежемесячный арендный платеж дисконтируется отдельно, и, соответственно, процентные расходы за каждый месяц будут различаться.

Используемые субсчета (в учете арендатора)

04.03/01. – «Право пользования активом»

05.03/02. – «Амортизация права пользования активом»

08.13 – «Первоначальная оценка задолженности по аренде»

76.07.3 – «Задолженность по аренде»

76.07.4 – «Первоначальные затраты по аренде»

76.07.5 – «Оценочное обязательство по демонтажу предмета аренды»

Учет у арендатора

На дату начала арендных отношений

Д08.13 К76.07.3 – отражена первоначальная оценка задолженности по аренде как кредиторская задолженность (416 529)

Д08.13 К76.07.4 – расходы арендатора, произведенные до начала аренды (60 000 – 10 000 = 50 000)

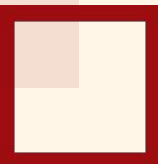
Д19.04 К76.07.4 – отражен НДС (возмещаемые налоги) по затратам (10 000)

Д 76.07.4 К51 – отражена оплата соответствующих затрат (60 000)

Д08.13 К76.07.5 – отражено обязательство арендатора по демонтажу объекта аренды (30 000)

Д 04.03/01 К08.13 – предмет аренды принят к бухгалтерскому учету как право пользования активом (496 529)

Д68.02 К19.04 – НДС по затратам принят к вычету (10 000)





15. Пример. Продолжение.

В течение срока аренды

Д20,...,44 К05.03 – начислена амортизация по предмету аренды, амортизация начисляется ежемесячно, в течение срока полезного использования. (20 689 в месяц, в течение всего срока аренды амортизация составит $20\,689 \cdot 24 = 496\,529$)

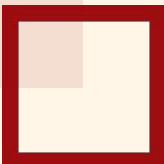
Д76.07.3 К51 – выплачена сумма арендных платежей за месяц (10 000 в месяц, в течение всего срока аренды $10\,000 \cdot 24 = 240\,000$)

Д91.2 К76.07.3 – начислены процентные расходы за месяц, увеличивающие задолженность по аренде (2,645 в месяц, общая сумма процентных расходов за весь срок аренды $63,471/24$)

По окончании срока аренды

Д05.03 К04.03 – списана накопленная амортизация по окончании аренды (срока полезного использования права пользования активом)

Д76.07.5 К51 – оплата расходов по демонтажу и возврату предмета аренды (30 000).



16. Учет арендодателя.

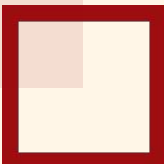
Операционная аренда – равномерное признание дохода в течение срока аренды.

Финансовая аренда.

Арендодатель прекращает признание базового актива в учете и отчетности.

В случае если предмет финансовой аренды перед началом аренды отражался в бухгалтерском учете арендодателя в качестве запасов (готовой продукции, товаров), арендодатель на дату предоставления предмета аренды:

- а) признает выручку в размере справедливой стоимости предмета аренды;
- б) признает актив в размере чистой стоимости инвестиции в аренду;
- в) списывает переданные в аренду запасы;
- г) признает расходы в размере списанной балансовой стоимости запасов за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды (часть ликвидационной стоимости базового актива, реализация которой арендодателем не гарантирована/гарантирована только лицом, связанным с арендодателем);
- д) признает в качестве расходов связанные с договором аренды затраты арендодателя.



16. Учет арендодателя. Продолжение

Признается **ЧиА** – чистая инвестиция в аренду.

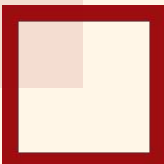
Оценка ЧиА = дисконтированная стоимость арендных платежей к получению за весь период (по договору)

ИЛИ альтернативно

ЧиА = СС базового актива + первоначальные прямые затраты арендодателя – первоначальный платеж арендатора (аванс).

Последующая оценка такой ДЗ (в отчётности, например, «Прочая дебиторская задолженность»):

Год	Сальдо нач.	Фин. доход, 10%	Платеж	Сальдо кон.
2019	100	10	50	100+10-50=60
2020	60			





17. Полезные рекомендации БМЦ

- 1) РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-97/2018-КпР «ПЕРВОЕ ПРИМЕНЕНИЕ ФСБУ 25»
- 2) РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-65/2015 – КпР «СТАВКА ДИСКОНТИРОВАНИЯ»
- 3) РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-111/2020-КпР «Объекты с низкой стоимостью в целях применения ФСБУ 25»
- 4) РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-92/2018-КпР «ПРАВО ПОЛЬЗОВАНИЯ АКТИВОМ»

