

Алексей Иванов

**БУХГАЛТЕРСКИЙ
УЧЕТ АРЕНДЫ
ПО ФСБУ 25/2018**

Издательство АСТ
Москва

УДК 657.1
ББК 65.052
И20

Иванов, Алексей Евгеньевич.

И20 Бухгалтерский учет аренды по ФСБУ 25/2018 / Иванов А.Е. — Москва: Издательство АСТ, 2024. — 256 с. — («Звезда nonфикшн»)

ISBN 978-5-17-164738-4

Алексей Иванов — ученый, преподаватель, соразработчик федеральных стандартов бухгалтерского учета и основатель крупнейшего авторского телеграм-канала «Переводчик с бухгалтерского». Он умеет объяснять бухгалтерские процессы доступным языком и с юмором.

Книга «Бухгалтерский учет аренды по ФСБУ 25/2018» — практическое руководство по применению самого сложного из бухгалтерских стандартов нового поколения. Автор по косточкам разбирает учет у арендатора и арендодателя, приводит примеры расчетов, проводок, формулировок учетной политики и раскрытий в бухгалтерской отчетности.

Из книги вы узнаете:

- зачем бухгалтеру дисконтировать стоимость объектов учета аренды и как это делать;
- как учитывать право пользования активом и обязательство по аренде у арендатора;
- как вести учет финансовой и операционной аренды у арендодателя;
- как раскрывать информацию об объектах учета аренды в бухгалтерской отчетности арендатора и арендодателя;
- что нужно писать в учетной политике в части учета аренды;
- как начать применять ФСБУ 25/2018 даже если вы не сделали это вовремя.

Для самопроверки знаний в книге приведены тесты, которые помогут закрепить изученный материал.

УДК 657.1
ББК 65.052

ISBN 978-5-17-164738-4 © ООО «Издательство АСТ», 2024.

**ВВЕДЕНИЕ:
ЗАЧЕМ НУЖЕН
ОТДЕЛЬНЫЙ СТАНДАРТ
ПО АРЕНДЕ И ПОЧЕМУ
ОН ТАКОЙ СЛОЖНЫЙ**

Если вы читали ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и вам показалось, что он сложный, то это нормально. Однако, стоит иметь в виду, что он немного проще, чем МСФО (IFRS) 16 «Аренда», которым пришлось бы руководствоваться, если бы Минфин не утвердил отечественный стандарт. Дело в том, что если по конкретному вопросу в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения учета, то организация разрабатывает такой способ, исходя из требований МСФО. Так велит поступать п. 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Больше того: МСФО (IFRS) 16 должен был применяться российскими организациями для учета аренды еще с 2017 года, когда п 7.1. был добавлен в ПБУ 1/2008. Ведь в системе российских бухгалтерских стандартов раньше никогда не было отдельного ПБУ по учету аренды. Да, 25 лет — с 1997 по 2022 годы — действовал Приказ Минфина от 17.02.1997 № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга», который устарел еще в начале века после введения нового Плана счетов. Но формально он распространялся только на лизинг, то есть не на любую аренду, а лишь на финансовую. И это был не полноценный стандарт, а методические указания, которые после

вступления в силу закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» из системы бухгалтерской нормативки выпали.

Теперь есть отдельный российский стандарт, и он определяет, как формировать в бухучете информацию об объектах аренды и как раскрывать эту информацию в бухгалтерской отчетности.

В этой книге я объясню, как понимать требования ФСБУ 25/2018 и пользоваться стандартом в ежедневной работе. Надеюсь, после ее прочтения стандарт перестанет казаться таким сложным.

ГЛАВА 1.
ЧТО РЕГУЛИРУЕТ
ФСБУ 25/2018

1.1. ОБЪЕКТЫ УЧЕТА АРЕНДЫ: ПРАВО ПОЛЬЗОВАНИЯ АКТИВОМ, ОБЯЗАТЕЛЬСТВО ПО АРЕНДЕ И ИНВЕСТИЦИИ В АРЕНДУ

ФСБУ 25/2018 регулирует объекты учета аренды. И если до вступления в силу этого стандарта объектом учета аренды фактически были основные средства и кредиторская задолженность, то теперь вводятся новые для России объекты бухгалтерского учета. У арендатора — это право пользования активом (ППА) и обязательство по аренде. У арендодателя — инвестиция в аренду.

ППА — решение давней проблемы российского бухгалтерского учета. Традиционно основные средства при сдаче в аренду в России отражались одним из двух альтернативных вариантов:

1. На балансе арендодателя. Собственник продолжал учитывать сданные в аренду объекты на счете 01 «Основные средства», а чтобы понимать, что их сейчас контролирует

арендатор, переводил на специальный субсчет. Арендатор же отражал арендованные объекты на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

2. На балансе арендатора. Собственник списывал с баланса переданные в аренду основные средства и учитывал их стоимость на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду». Арендатор же принимал объекты на счет 01 «Основные средства».

В первом случае у арендатора на балансе не появлялся актив. Во втором — актив пропал с баланса арендодателя. И та и другая ситуация приводили к искажению бухгалтерской отчетности.

Напомню, что активы — это ресурсы, контроль над которыми компания получила в результате прошлых событий, способные приносить ей экономические выгоды. Такое определение содержится в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. В МСФО схожее определение можно найти в Концептуальных основах финансовой отчетности.

Арендатор на период действия договора аренды получает контроль над активами. Он может использовать арендованное имущество

в своей деятельности и извлекать из этого экономические выгоды. Например, арендуя помещение под магазин, продавать в нем товары и получать выручку. Арендодатель в это время тоже извлекает экономические выгоды — в виде арендной платы. Поэтому актив должен признаваться у обоих.

Проблема заключалась в отождествлении понятий имущества, которое сдается в аренду, и активов, которые при этом возникают у арендодателя и арендатора. Первое — это предмет аренды, а вторые — объекты аренды. Имущество в бухучете не отражается — отражаются активы, и их при аренде два:

1. Объект основных средств — у арендодателя. Это одновременно и его имущество, и его актив, который оценивают по балансовой стоимости и учитывают по правилам ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

2. Право пользования этим объектом (ППА) — у арендатора. Это актив арендатора, но не его имущество.

Обязательство по аренде — это сумма всех будущих арендных платежей. Причем в отличие от обычной кредиторской задолженности, обязательство по аренде оценивается не

по номинальной, а по приведенной стоимости. Чтобы определить ее, нужно использовать технику дисконтирования, которой будет посвящена глава 2. Обязательство по аренде увеличивается на сумму начисляемых процентов на каждую отчетную дату и уменьшается на сумму фактических платежей арендодателю.

Инвестиция в аренду возникает только в учете арендодателя и, только если аренда классифицирована как финансовая. В главе 4 будет подробный разбор отличий финансовой аренды от операционной и порядка учета инвестиции в аренду. Пока достаточно запомнить, что это приведенная сумма будущих платежей по договору аренды и так называемой негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды — его предполагаемой справедливой стоимости в конце срока аренды. Негарантированной она называется из-за того, что фактически в конце срока аренды этой ликвидационной стоимости может и не быть. Например, если арендатор выкупит арендованное имущество. Инвестиция в аренду показывает оценку доходов, которые получит арендодатель за весь срок аренды.

1.2. КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ ОБЪЕКТОВ УЧЕТА АРЕНДЫ

Объекты учета аренды признаются в бухучете, если соответствуют критериям признания. Всего их четыре:

1. У аренды должен быть определенный срок, установленный в договоре.

2. Имеется возможность идентифицировать предмет аренды. Этот предмет должен быть определен в договоре как конкретное имущество. Арендодатель не может по своей инициативе заменить его в течение действия договора аренды.

3. Арендатор имеет право на получение экономических выгод от использования предмета аренды в течение срока действия договора. То есть прямо или опосредованно предмет аренды должен позволять арендатору зарабатывать. Например, сдавая в субаренду или используя в деятельности, приносящей доход.

4. Арендатор имеет право определять, как именно использовать предмет аренды, если

его намерения не противоречат техническим характеристикам арендуемого имущества. То есть, например, использовать арендованный гараж как склад, но не делать из него гостиницу.

Если все четыре критерия признания выполняются, значит, нужно применять ФСБУ 25/2018 и классифицировать объекты учета аренды на наиболее раннюю из двух дат: дату предоставления предмета аренды или дату заключения договора аренды. При этом неважно, как называется договор между арендодателем и арендатором — аренды, лизинга, проката или вообще возмездного оказания услуг. ФСБУ применяются к экономическому содержанию, а не к юридической форме.

1.3. ЧТО ВХОДИТ В АРЕНДНЫЕ ПЛАТЕЖИ

Стандарт включает в арендные платежи все платежи, которые обусловлены договором аренды, за исключением НДС. Это могут быть:

- фиксированные платежи типа 100 рублей в месяц в течение срока действия договора аренды;
- переменные платежи, которые индексируются на изменения ключевой ставки или еще каких-то макроэкономических показателей;
- справедливая стоимость встречного предоставления, если арендатор рассчитывается за аренду не деньгами, а какими-то другими активами;
- платежи, которые связаны с продлением или сокращением срока действия договора;

- выкупные платежи или платежи за гарантию выкупа предмета аренды арендатором.

Перечень, который приведен в стандарте, довольно длинный, но не исчерпывающий.