

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ В СВЕТЕ
ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 25/2018**

На современном этапе исследование бухгалтерского учета арендных операций является актуальным в связи с изменением национальных бухгалтерских стандартов. В статье показаны объекты и субъекты аренды, виды аренды и представлена стоимостная оценка объектов аренды в соответствии с федеральным стандартом бухгалтерского учета 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Рассмотрена методика учета арендных операций у субъектов договора аренды по новым требованиям.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; учет аренды; учет у арендодателя; учет у арендатора; федеральный стандарт бухгалтерского учета 25/2018; объект учета аренды.

Т.И. Kopylova,
Е.К. Kopylova**LEASE ACCOUNTING IN ACCORDANCE
WITH THE FEDERAL ACCOUNTING STANDARD 25/2018**

At the present stage, the accounting of lease transactions is a relevant research in connection with the change in national accounting standards. The authors of this article study objects and subjects of lease, types of lease and presents a cost estimate of leased objects in accordance with the federal accounting standard 25/2018 «Lease accounting». In the article, the authors consider the method of accounting for lease transactions with the subjects of a lease agreement under the new requirements.

Keywords: accounting; lease accounting; lessor accounting; lessee accounting; federal accounting standard 25/2018; lease accounting object.

Принятие федерального стандарта бухгалтерского учета 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (далее – ФСБУ 25/2018) [6] и его применение начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г. кардинально меняет подходы к формированию информации в учете при получении или предоставлении объектов во временное пользование за определенную плату и требует для целей бухгалтерского учета внесения изменений в учетную политику экономического субъекта.

Ранее, до принятия ФСБУ 25/2018, вопросы арендных операций были широко освещены на страницах экономической литературы, например в трудах О.Н. Захаровой [3], Н.Г. Уразовой, С.В. Ломбоева [9], С.Г. Федоровой, И.Р. Трушкиной [10] и др. Общие вопросы арендных отношений, бухгалтерский учет операционной и неоперационной аренды и отражение объектов аренды в бухгалтерской (финансовой) отчетности после выхода указанного федерального стандарта вновь актуализированы в научных работах Г.И. Алексеевой [1], В.С. Плотникова, О.В. Плотниковой [7], А.В. Курамши-

ной, Н.Н. Никитиной [4], Т.В. Бакуновой, Т.А. Кольцовой, Т.Ш. Молдобаева [2] и др.

Для выявления особенностей учета арендных операций в свете ФСБУ 25/2018 субъектами регулирования бухгалтерского учета выпущены отдельные разъяснения и рекомендации, например Рекомендация Фонда «НРБУ «БМЦ» Р-97/2018-КпР «Первое применение ФСБУ 25» [8], Информация Минфина РФ ИС-учет-15 от 25 января 2019 г. [5].

До принятия ФСБУ 25/2018 учет арендных операций вызывал немало спорных дискуссионных вопросов с неоднозначным решением в кругу профессиональных бухгалтеров. Арендные операции до принятия стандарта регулировались Гражданским кодексом РФ (ГК РФ) гл. 34 «Аренда», а также Федеральным законом «О финансовой аренде (лизинге)» от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ. Согласно требованиям ст. 606 ГК РФ, «по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование». ФСБУ 25/2018 трактует арендные операции как предоставление арендодателем, лизингодателем, правообладателем или иным лицом за плату арендатору, лизингополучателю, пользователю или иному лицу имущества во временное пользование. Исходя из этого, можно заключить, что арендодатель – это собственник имущества (объектов учета аренды), лицо, которое сдает в аренду имущество, а арендатор – лицо, которое принимает имущество во временное пользование.

Следует отметить, что по ГК РФ в аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, в целом предприятия и другие имущественные комплексы, а также здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих первоначальных натуральных свойств в процессе использования. Однако ФСБУ 25/2018 не распространяет свое действие при предоставлении в аренду участков недр для геологического изучения, разведки или добычи полезных ископаемых, результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, а также материальных носителей, в которых эти результаты и средства выражены, объектов концессионного соглашения, на организации государственного сектора.

В отличие от действующей в настоящее время практики, ФСБУ 25/2018 в целях бухгалтерского учета исключил понятие из объектов бухгалтерского учета арендных операций «имущество» и ввел понятие «объекты учета аренды», но отвечающие следующим критериям:

- предмет аренды предоставляется на определенный срок;
- предмет аренды идентифицируется и его нельзя в течение срока договора аренды заменить на какой-либо другой объект;
- арендатор имеет право на получение экономических выгод, т.е. дохода от использования предмета аренды в течение срока, определенного договором аренды;
- арендатор самостоятельно принимает решение об использовании предмета аренды.

В бухгалтерском учете отражение объектов учета аренды производится на раннюю из двух дат, исходя из предписаний ФСБУ 25/2018: даты предоставления предмета в аренду пользователю и даты заключения договора аренды.

В соответствии с ГК РФ в зависимости от вида и характера арендных отношений, существуют следующие виды договора аренды:

- договор проката;
- договор аренды транспортных средств;
- договор аренды зданий и сооружений;
- договор аренды предприятия в целом;
- договор финансовой аренды (лизинг).

В качестве объектов учета арендных отношений ФСБУ 25/2018 определяет два вида аренды: операционную и неоперационную (финансовую) аренду.

Данная классификация объектов учета арендных отношений характерна для арендодателя. Арендодатель группирует объекты учета по каждому договору аренды с учетом требования приоритета содержания перед формой.

Главным отличительным признаком операционной аренды от неоперационной (финансовой) является сохранение за арендодателем экономических выгод и рисков, обусловленных правом собственности на предмет аренды, в то время как при неоперационной (финансовой) аренде экономические выгоды и риски переходят к арендатору, но при соблюдении определенных обстоятельств. Если объект учета аренды классифицируется в качестве операционной аренды, то соблюдением данного условия является любое из следующих обстоятельств, наглядно представленных на рис. 1.

Операционная аренда	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

Рис. 1. Обстоятельства для учета объекта операционной аренды

Если объект учета аренды классифицируется в качестве неоперационной (финансовой) аренды, то соблюдением данного условия является любое из следующих обстоятельств, наглядно представленных на рис. 2.

Для отнесения объектов к операционной или неоперационной (финансовой) аренде достаточно наличия хотя бы одного из представленных обстоятельств (см. рис. 1, 2).

Неоперационная (финансовая) аренда	Переход к арендатору права собственности на предмет аренды
	Право арендатора на покупку предмета аренды по цене ниже его справедливой стоимости на дату реализации этого права
	Срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию
	Приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды
	Только у арендатора имеется возможность использовать предмет аренды без существенных изменений
	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

Рис. 2. Обстоятельства для учета объекта неоперационной (финансовой) аренды

Следует отметить, что если арендодатель применяет упрощенные способы учета, то все объекты аренды относятся к операционной аренде, за исключением двух обстоятельств:

- условиями договора аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды – неоперационная (финансовая) аренда;
- арендатор имеет право на покупку предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату реализации этого права – неоперационная (финансовая) аренда.

Субъекты арендных отношений могут изменить условия договора аренды, и тогда объекты учета аренды также могут быть изменены. Например, изначально объекты учета отнесены к неоперационной (финансовой) аренде, но в силу изменений условий договора аренды могут быть причислены к операционной аренде.

Бухгалтерский учет объектов учета аренды в соответствии с ФСБУ 25/2018 имеет особенности, что отличает его от действующей в настоящее время методики учета и оценки объектов. По неоперационной (финансовой) аренде ФСБУ 25/2018 вводит новые термины – «инвестиции в аренду» и «чистая стоимость». Если арендодатель относит объекты аренды к объектам учета неоперационной (финансовой) аренды, то арендодатель на дату предоставления предмета аренды должен признать по новым правилам инвестиции в аренду в качестве актива. При этом инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду должны быть оценены в размере ее чистой стоимости. В соответствии с п. 33 ФСБУ 5/2018 «чистая стоимость инвестиций в аренду определяется путем дисконтирования ее валовой стоимости по процентной ставке, при использовании которой приведенная валовая стоимость инвестиций в аренду на дату предоставления предмета аренды равна сумме справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем затрат в связи с договором аренды. Валовая стоимость инвестиций в аренду определяется как сумма номинальных величин, причитающихся

арендодателю будущих арендных платежей по договору аренды и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды».

В момент передачи арендатору предмета аренды арендодатель отражает инвестицию в аренду по чистой стоимости в качестве актива как дебиторскую задолженность. Одновременно в учете отражается выбытие предмета аренды. При этом образующаяся разница между чистой стоимостью и остаточной стоимостью (если есть по передаваемому активу) отражается в учете как финансовый результат в составе прочих доходов или расходов того периода, в котором признана инвестиция в аренду, т.е. в момент передачи актива в аренду.

Чистая стоимость инвестиции в аренду у арендодателя после предоставления предмета аренды арендатору может увеличиваться на величину начисленных процентов, а может уменьшаться на величину полученных арендных платежей. Для арендодателя доходами от инвестиции в аренду являются начисленные проценты по инвестиции в аренду. Для определения величины дохода следует чистую стоимость инвестиции в аренду на начало периода, за который рассчитывается доход, умножить на процентную ставку за этот же период, который определяется по методике, представленной в п. 33 ФСБУ 25/2018. Кроме того, чистая стоимость инвестиции в аренду проверяется на обесценение в соответствии с МСФО IFRS 9 «Финансовые инструменты» и изменение чистой стоимости инвестиции в аренду учитывается как изменения оценочных значений.

По окончании срока договора аренды предмет аренды может возвращаться, а может и не возвращаться к арендодателю. Если возвращается, то арендодатель принимает его в качестве актива к бухгалтерскому учету и одновременно производит списание оставшейся чистой стоимости инвестиции в аренду.

По неоперационной (финансовой) аренде возникают разницы между бухгалтерским учетом и налоговым и в соответствии с ПБУ 18/2002 появляются отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы. Так, в бухгалтерском учете чистая стоимость инвестиции в аренду отражается как актив, а остаточная стоимость предмета аренды – как налоговый актив. До того периода, пока величина бухгалтерского актива превышает величину налогового актива, в бухгалтерском учете отражается начисление отложенного налогового обязательства. В тот период, когда налоговый актив превысит бухгалтерский актив, отложенное налоговое обязательство погашается полностью и в учете появляется отложенный налоговый актив.

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 доходы и расходы от сдачи объекта учета в аренду могут учитываться в составе:

- доходов и расходов от обычных видов деятельности, т.е. сдача предмета в аренду есть обычный вид деятельности организации, а расходы по этой деятельности учитываются на счетах учета производственных затрат, доходы – на счете 90 «Продажи»;

- прочих доходов и расходов, т.е. сдача объекта учета в аренду не является предметом деятельности организации, следовательно, доходы и расходы учитываются на счете 91 в составе прочих доходов и расходов.

Рассмотрим отражение основных операций в бухгалтерском учете неоперационной (финансовой) аренды у арендодателя (табл.).

Бухгалтерский учет у арендодателя неоперационной (финансовой) аренды

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Передан объект основных средств в аренду	01-2	01-1
2	Списана начисленная амортизация	02	01-2
3	Отражена чистая стоимость инвестиции в аренду	76-ИА	01-2
4	Зачислены на расчетный счет арендные платежи	51	62 (76-А)
5	Зачтен арендный платеж в счет уменьшения чистой стоимости инвестиции в аренду (без НДС)	62(76-А)	76-ИА
6	Арендатору предъявлен НДС по аренде	62(76-А)	68-НДС
7	Начислены проценты по инвестиции в аренду, если это: обычный вид деятельности прочий вид деятельности	76-ИА 76-ИА	90-1 91-1
8	Начислено отложенное налоговое обязательство	68/налог на прибыль	77
9	Погашено ОНО	77	68/налог на прибыль
10	Начислен отложенный налоговый актив	09	68/налог на прибыль
11	Зачислена на расчетный счет выкупная сумма за предмет аренды от арендатора	51	62 (76-А)
12	Зачтена выкупная сумма за предмет аренды в счет уменьшения чистой стоимости инвестиции в аренду (без НДС)	62(76-А)	76-ИА
13	Арендатору предъявлен НДС по выкупной сумме за предмет аренды	62(76-А)	68-НДС
14	Погашен отложенный налоговый актив	68-НДС	09

В бухгалтерском учете арендодателя объекты учета операционной аренды отражаются по прежнему принятому порядку учета, за исключением изменения оценочных значений. У арендодателя ведется учет периодических поступлений, т.е. доходы по операционной аренде признаются равномерно, но арендодатель имеет право доходы признавать на основе другого систематического подхода.

В отличие от арендодателя, арендатор имеет несколько отличительных моментов по учету арендных операций: не подразделяет в учете объект учета аренды на операционную и неоперационную (финансовую) аренду; признает право пользования активом, а не сам предмет аренды; признает обязательство по аренде.

Право пользования активом отражается по фактической стоимости, которая включает в себя:

- величину первоначальной оценки обязательства по аренде;
- арендные платежи;
- затраты арендатора по приведению предмета аренды в состояние, пригодное для использования;
- величину оценочного обязательства, в частности, по перемещению предмета аренды, демонтажу, восстановлению окружающей среды.

Стоимость права пользования активом погашается путем начисления амортизации.

У арендатора обязательство по аренде первоначально оценивается как

сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей, которая определяется путем дисконтирования их номинальных величин с применением ставки дисконтирования. Исходя из этого величина обязательства по аренде после признания увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически уплаченных арендных платежей.

Следует отметить, что арендатор может признавать в текущих расходах лишь арендные платежи и не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом, а также не признавать обязательство по аренде. Такое право у арендатора появляется в следующих случаях:

- срок аренды не более 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды;
- рыночная стоимость предмета аренды не превышает 300 тыс. р., есть возможность получать экономические выгоды от предмета аренды независимо от других активов;
- арендатор относится к организациям, которые имеют право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составления упрощенной бухгалтерской отчетности.

Однако следует отметить, что такое право допускается при одновременном выполнении следующих условий:

- договором аренды не предусмотрен переход права собственности к арендатору и отсутствует возможность выкупа предмета аренды по цене существенно ниже его справедливой стоимости;
- не предполагается передавать предмет аренды в субаренду.

При прекращении договора аренды балансовая стоимость права пользования активом и обязательства по аренде списываются.

Таким образом, новый стандарт ФСБУ 25/2018 кардинально изменил подходы к формированию информации в бухгалтерском учете арендных операций у субъектов аренды, что требует с вступлением в действие данного стандарта внести изменения в учетную политику для целей бухгалтерского учета у каждой стороны договора операционной и неоперационной (финансовой) аренды.

Список использованной литературы

1. Алексеева Г.И. Учет аренды в условиях стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности / Г.И. Алексеева // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21, № 4. – С. 452–465.
2. Бакунова Т.В. Особенности учета операционной и финансовой аренды по МСФО / Т.В. Бакунова, Т.А. Кольцова, Т.Ш. Молдобаев // Учет и статистика. – 2019. – № 1 (53). – С. 10–17.
3. Захарова О.Н. Договор лизинга с правом выкупа: проблемы теории и практики / О.Н. Захарова // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2012. – № 4 (84). – С. 132–136.
4. Курамшина А.В. Специфика и проблемы совершенствования учета аренды / А.В. Курамшина, Н.Н. Никитина // Инновации и инвестиции. – 2019. – № 10. – С. 189–193.

5. О Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» : информ. сообщение Минфина России от 25 янв. 2019 г. № ИС-учет-15. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_316684 (дата обращения: 29.09.2020).

6. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» : приказ Минфина России от 16 окт. 2018 г. № 208н. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504 (дата обращения: 29.09.2020).

7. Плотников В.С. ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный анализ основных положений / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – Т. 6, № 6. – С. 42–51.

8. Первое применение ФСБУ 25 : рекомендация Р-97/2018-КпР // Фонд «НРБУ «БМЦ». – URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR-Pervoye_primeneniye_FSBU_25_Arenda (дата обращения: 29.09.2020).

9. Уразова Н.Г. Сравнительный анализ кредита и лизинга как форм финансирования технического перевооружения на промышленных предприятиях / Н.Г. Уразова, С.В. Ломбоев // Baikal Research Journal. – 2017. – Т. 8, № 1. – URL: <http://brj-bguerp.ru/reader/article.aspx?id=21378> (дата обращения: 01.10.2020).

10. Федорова С.Г. Особенности бухгалтерского учета хозяйственных операций по договору финансовой аренды (лизинга) у лизингополучателя / С.Г. Федорова, И.Р. Трушкина // Известия Санкт-Петербургского аграрного университета. – 2014. – С. 153–156.

Информация об авторах

Копылова Татьяна Ильинична – кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, e-mail: kopylovati@bgu.ru.

Копылова Екатерина Константиновна – кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, e-mail: kopylovaek@bgu.ru.

Authors

Kopylova, Tatyana I. – Ph.D. in Economics, Ass. Professor, Department of Accounting and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, the Russian Federation, e-mail: kopylovati@bgu.ru.

Kopylova, Ekaterina K. – Ph.D. in Economics, Ass. Professor, Department of Accounting and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, the Russian Federation, e-mail: kopylovaek@bgu.ru.