



ФСБУ 25 «Аренда»: кто и к каким договорам должен применять сейчас и в 2022 году

Лихникевич Ирина, к.э.н., доцент, аудитор



Аренда

До начала применения ФСБУ 25/2018

Аренда отражалась как услуга.

Особый порядок к договорам лизинга

Согласно ФСБУ 25/2018

Арендатор. Единая модель учета – на балансе отражается актив «Право пользования активом» и обязательство по аренде (есть исключения).

Арендодатель. Аренда делится на финансовую и операционную



Сфера применения

Договор аренды, субаренды, любой другой договор в целом или его отдельные части являются договором аренды, если по этому договору передается имущество во временное владение и пользование. Или передается право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение.



Критерии аренды

Объекты бухгалтерского учета классифицируют как объекты учета аренды при одновременном выполнении условий:

- 1) арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок;
- 2) предмет аренды идентифицируется. То есть предмет аренды определен в договоре аренды, и этим договором не предусмотрено право арендодателя по своему усмотрению заменить предмет аренды в любой момент в течение срока аренды;
- 3) арендатор вправе получать экономические выгоды от использования предмета аренды в течение срока аренды;
- 4) арендатор вправе определять, как и для какой цели используется предмет аренды в той степени, в которой это не предопределено техническими характеристиками предмета аренды.



Идентифицируемость актива

Актив считается идентифицированным

- ввиду прямого указания в договоре. Если он отличим с физической точки зрения
- если у арендодателя нет **существенного права на замену**.

Право арендодателя на замену не является существенным

- если замена возможна на определенную дату или при выполнении определенных условий;
- при замене актива для целей ремонта и технического обслуживания, если актив не функционирует должным образом или в случае модернизации;
- если арендатор не может легко определить наличие у поставщика существенного права на замену, он должен предположить, что право на замену не является существенным.



Право получать основные выгоды от актива во время аренды

- **Основную продукцию и побочные продукты**, а также прочие экономические выгоды от использования актива, которые могут быть реализованы в результате коммерческой операции с третьим лицом.
- Обусловленные использованием актива **в рамках определенного объема права клиента на использование актива**.



Право определять, как и для какой цели используется предмет аренды

Право на изменение:

- вида продукции, производимой активом;
- момента производства продукции;
- места производства продукции;
- решения о выпуске продукции и о количестве такой продукции



Арендатор

п. 10 ФСБУ 25/2018

Арендатор признает предмет аренды на дату предоставления предмета аренды в качестве права пользования активом (ППА) с одновременным признанием обязательства по аренде, если иное не установлено настоящим Стандартом.

Для оценки обязательства по аренде нужно определить:

1. Срок аренды
2. Состав арендных платежей
3. Прогнозную величину арендных платежей
4. Процентную ставку



Срок аренды

п. 9 ФСБУ 25/2018

Срок аренды для целей бухгалтерского учета рассчитывают исходя из сроков и условий, установленных договором аренды, включая периоды, не предусматривающие арендных платежей.

При этом учитывают возможности сторон изменять указанные сроки и условия и намерения реализации таких возможностей.



Факторы, влияющие на срок аренды

1. Значительные усовершенствования арендованного имущества;
 2. Затраты, связанные с прекращением аренды;
 3. Значение арендованного актива для деятельности арендатора, является ли он специализированным активом, его местоположение, наличия альтернативных вариантов;
 4. Принимается во внимание прошлая практика арендатора в отношении периода;
- Опцион на продление по цене ниже рыночной.



Состав арендных платежей

а) определенные **в твердой сумме** платежи арендатора арендодателю, вносимые периодически или единовременно, за вычетом платежей, осуществляемых арендодателем в пользу арендатора, в том числе возмещение арендодателем расходов арендатора;

б) **переменные платежи, зависящие от ценовых индексов** или процентных ставок, определенные на дату предоставления предмета аренды);

г) платежи, связанные с продлением или сокращением срока аренды, установленные договором аренды, когда такое изменение учитывается при расчете срока аренды;

д) платежи, связанные с правом выкупа предмета аренды арендатором, в случае, когда арендатор намерен воспользоваться таким правом;

е) суммы, подлежащие оплате (получению) в связи с гарантиями выкупа предмета аренды по окончании срока аренды.



Определение ставки дисконтирования

п. 15 ФСБУ 25/2018

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.

Если ставка дисконтирования не может быть определена **применяется ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды.**



Оценка права пользования активом

п. 13 ФСБУ 25/2018

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.



Исключения

п. 11 ФСБУ 25/2018

При выполнении условий, установленных пунктом 12 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 бухучета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.



Условия для учета по правилу исключений

п. 12 ФСБУ 25/2018

Применение арендатором пункта 11 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.



Переходные положения

1. Ретроспективный способ

2. Модифицированный ретроспективный способ.

По каждому договору аренды можно единовременно признать на конец года, предшествующего году, начиная с которого применяется Стандарт, право пользования активом и обязательство по аренде с отнесением разницы на нераспределенную прибыль. Стоимость права пользования активом принимается равной его справедливой стоимости, а стоимость обязательства по аренде – приведенной стоимости остающихся не уплаченными арендных платежей.