



САМОРЕГУЛИРУЕМАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРОВ АССОЦИАЦИЯ «СОДРУЖЕСТВО»

член Международной Федерации Бухгалтеров (IFAC)
(ОГРН 1097799010870, ИНН 7729440813, КПП 772901001)



119192, г. Москва, Мичуринский проспект, дом 21, корпус 4.
т: +7 (495) 734-22-22, ф: +7 (495) 734-04-22, www.sroaas.ru, info@sroaas.ru

Комитет по стандартизации и методологии учета и отчетности

Вопросы и ответы по ФСБУ 25/2018¹.

Ответы на вопросы по применению требований ФСБУ 25/2018 были подготовлены Комитетом по стандартизации и методологии учета и отчетности для содействия членам СРО ААС в применении положений законодательства 12 декабря 2022 года и актуальны на эту дату.

Позиция Комитета СРО ААС не может рассматриваться как официальное толкование требований нормативных правовых актов. Позиция органов Федерального казначейства, Минфина России или суда по указанным вопросам может отличаться от позиции Комитета СРО ААС.

При подготовке ответов на вопросы о последствиях изменений учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 25/2018 предполагается, что соответствующее изменение учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 25/2018 принято с 1 января 2022 года.

А. Определение стоимости и расчет амортизации права пользования активом

1. Начисляется ли амортизация права пользования активом по договору аренды земельного участка?

Ответ. В соответствии с пунктом 17 ФСБУ 25/2018 стоимость права пользования активом погашается посредством амортизации, за исключением случаев, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются.

В соответствии с пунктом 28 ФСБУ 6/2020² земельные участки, находящиеся в собственности организации, не амортизируются, потому что их потребительские свойства со временем не изменяются.

Срок полезного использования земельных участков, находящихся в аренде, как правило, ограничен сроком аренды (кроме случаев, когда у арендатора есть право выкупа земельного участка, и он намерен воспользоваться таким правом), таким образом, организация сможет получать выгоды от использования такого арендованного земельного участка только в течение срока его аренды.

В соответствии с Рекомендациями 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), при определении того, являются ли активы схожими по характеру использования, необходимо принимать во внимание, среди прочего, схожесть сроков полезного использования права пользования активом и актива.

Следовательно, земельные участки, находящиеся в аренде (которые организация не собирается выкупать по окончании аренды) и земельные участки, находящиеся в собственности, не являются схожими по сроку использования активами, в связи с чем стоимость права пользования земельным участком погашается посредством амортизации в общеустановленном

¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденный Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н (далее – ФСБУ 25/2018).

² Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденный Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н (далее – ФСБУ 6/2020).

порядке в течение срока аренды.

Право пользования земельным участком, в отношении которого у арендатора есть право выкупа и намерение воспользоваться таким правом, не амортизируются.

2. Как арендатору начислять амортизацию права пользования земельным участком, если сроки аренды земельного участка и здания, расположенного на данном участке, различаются?

В соответствии с пунктом 17 ФСБУ 25/2018 срок полезного использования права пользования активом не должен превышать срок аренды, если не предполагается переход к арендатору права собственности на предмет аренды. В соответствии с пунктом 9 ФСБУ 25/2018 срок аренды определяется исходя из сроков и условий, установленных договором аренды, в том числе учитываются возможности и намерения сторон изменять указанные сроки и условия.

Согласно Рекомендациям 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) при определении срока аренды для целей бухгалтерского учета необходимо 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 аренду или находящиеся в собственности), а также экономические причины такой практики.

Как правило, договоры аренды земельного участка и находящегося на нем здания имеют схожие условия по срокам аренды, поскольку земельный участок и здание могут использоваться только совместно. Если же эти условия различаются (например, длительность договоров аренды здания превышает длительность договора аренды земельного участка), то разумно ожидать, что у арендатора имеются права на продление договора аренды земельного участка.

Таким образом, сроки аренды здания и земельного участка определяются единообразно, с учетом наличия или отсутствия прав на продление и досрочное расторжение обоих договоров и намерений организации в отношении использования здания и земельного участка под ним.

На практике чаще всего срок аренды земельного участка определяется на основании срока аренды здания. Последующая амортизация признанных активов в форме права пользования начисляется согласно пункту 17 ФСБУ 25/2018.

3. Как определить арендатору справедливую стоимость права пользования активом при переходе на ФСБУ 25/2018 с использованием упрощенного подхода? Необходимо ли привлечение независимого оценщика?

Подходы к оценке справедливой стоимости права пользования активом при выборе упрощенного подхода к первоначальному применению ФСБУ 25/2018, предусмотренного пунктом 50 ФСБУ 25/2018 зависят от возможностей и намерений арендатора по выкупу арендованного актива:

1) Если у арендатора есть право на выкуп предмета аренды и намерение этим правом воспользоваться, то справедливая стоимость права пользования активом определяется как справедливая стоимость арендованного актива.

2) Если выкуп предмета аренды арендатором не ожидается, независимо от наличия такого права, то справедливая стоимость права пользования активом определяется как дисконтированная стоимость обязательства по аренде, скорректированная на нерыночный размер арендных платежей по состоянию на дату оценки.

Нерыночный размер арендных платежей может быть связан с фиксированной ставкой аренды в долгосрочных договорах, пересмотр которых в связи с изменением рыночных условий не предусмотрен.

Организация-арендатор может оценивать справедливую стоимость права пользования активом самостоятельно, если ее сотрудники обладают необходимыми компетенциями и навыками, или с помощью привлечения независимого оценщика в иных случаях. Привлечение оценщика чаще обосновано в случаях, когда справедливая стоимость права пользования активом определяется на основе справедливой стоимости предмета аренды.

4. Включаются ли в оценку обязательства по аренде и права пользования активом арендные платежи, которые по условиям договора аренды основаны на результатах деятельности (например, рассчитываются как процент от суммы продаж) или на использовании определенного показателя (например, зависят от количества летних часов, количества произведенной продукции, объема пассажиропотока и т.д.)?

В соответствии с подпунктом «а» пункта 7 ФСБУ 25/2018 в состав переменных арендных платежей включаются платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок, определенные на дату предоставления предмета аренды. Параграф 28 МСФО (IFRS) 16³ поясняет, что переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки, включают в себя, например, платежи, привязанные к индексу потребительских цен, платежи, привязанные к базовой процентной ставке (например, LIBOR), или платежи, которые варьируются в зависимости от изменений рыночных арендных ставок

Следовательно, арендные платежи, которые установлены в переменной сумме, но их размер не привязан напрямую к рыночным показателям (ценовым индексам или процентным ставкам), в оценку обязательства по аренде и права пользования активом не включаются, обязательство по аренде по таким платежам не формируется и их стоимость не используется в определении стоимости права пользования активом.

5. Каков порядок учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности полученных в аренду от муниципалитета земельных участков небольшой площади на 49 лет, стоимость арендной платы за которые рассчитывается исходя из величины кадастровой стоимости?

Порядок учета зависит от конкретных условий договора и порядка расчета арендных платежей.

Понятие кадастровой стоимости определено в статье 3 Федерального закона от 3.07.2016 N 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке»: «кадастровая стоимость объекта недвижимости - полученный на определенную дату результат оценки объекта недвижимости, определяемый на основе ценообразующих факторов в соответствии с настоящим Федеральным законом и методическими указаниями о государственной кадастровой оценке». Согласно пункту 2 статьи 3 Федерального закона от 3.07.2016 N 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке», кадастровая стоимость определяется для целей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, в том числе для целей налогообложения, на основе рыночной информации и иной информации, связанной с экономическими характеристиками использования объекта недвижимости, в соответствии с методическими указаниями о государственной кадастровой оценке.

Сопоставление кадастровой и рыночной стоимости объекта недвижимости приведено в письме Минэкономразвития России от 08.02.2019 N Д23и-3709, в котором сделан вывод, что независимо от того факта, что кадастровая стоимость определена на основе рыночных цен, в настоящее время такая стоимость не является рыночной, по которой в текущих рыночных условиях могла бы быть осуществлена обычная сделка между участниками рынка.

В соответствии с пунктом 7 ФСБУ 25/2018 в состав арендных платежей включаются платежи (за вычетом суммы НДС), обусловленные договором аренды, в том числе:

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; и др.

Исходя из определения кадастровой стоимости и на основании вывода, сделанного в письме Минэкономразвития России от 08.02.2019 N Д23и-3709, рассчитываемые на основе кадастровой стоимости арендные платежи фактически установлены в переменной сумме, при этом их размер не привязан напрямую к рыночным показателям (ценовым индексам или процентным ставкам). В связи с этим по общему правилу они не считаются арендными платежами, учитываемыми при формировании стоимости права пользования активом и

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 N 111н) (далее – МСФО (IFRS) 16).

обязательства по аренде, а включаются по мере наступления срока их уплаты в текущие расходы или в стоимость других активов.

Вместе с тем, ряд экспертов придерживаются противоположного подхода, изложенного ниже. Этот подход основывается на допущении, что сумма арендной платы, рассчитанной на основе текущих значений кадастровой стоимости на дату начала аренды, является «неизбежной», т.е. любое последующее изменение арендной платы, привязанной к кадастровой стоимости, будет происходить только в сторону увеличения арендной платы. На этом основании делается вывод, что арендные платежи, величина которых определяется на основе кадастровой стоимости предмета аренды, являются по существу неизбежными, поскольку будущая неопределенность, обусловленная возможными изменениями кадастровой стоимости, относится не ко всей величине платежа, а лишь к ее возможным колебаниям в будущем. Таким образом, арендные платежи, рассчитываемые на основе кадастровой стоимости, подлежат включению арендатором в признаваемое обязательство по аренде в той части, в которой эти платежи являются по существу неизбежными. При этом утверждается, что, как правило, такие платежи являются неизбежными в части суммы, рассчитанной на основе текущих значений кадастровой стоимости на дату начала аренды, поэтому все последующие изменения должны отражаться как модификация договора аренды с пересчетом ППА и обязательств.

Однако такое допущение является спорным, поскольку имеются многочисленные случаи снижения кадастровой стоимости земельных участков и вслед за ней арендной платы. Поэтому весь платеж считать, по существу, неизбежным нельзя.

6. *Может ли арендатор определить кадастровую стоимость арендуемого земельного участка в качестве рыночной стоимости предмета аренды для применения освобождения, предусмотренного подпунктом «б» пункта 11 ФСБУ 25/2018 или необходимо привлечь оценщика?*

По мнению Департамента недвижимости, высказанному в письме Минэкономразвития России от 08.02.2019 № Д23и-3709, кадастровая стоимость по своему определению не тождественна справедливой стоимости и рыночной стоимости. Как отмечается в письме, несмотря на то что кадастровая стоимость определена на основе рыночных цен, в настоящее время такая стоимость не является рыночной, по которой в текущих рыночных условиях могла бы быть осуществлена обычная сделка между участниками рынка.

Вместе с тем действующее законодательство в области бухгалтерского учета не содержит обязательного требования по определению справедливой стоимости путем привлечения независимого оценщика. В частности, справедливая стоимость активов, помимо заключения независимого оценщика, может быть определена на основе доступной информации об активном рынке из любых открытых источников или недавних сделок между независимыми сторонами.

В. Классификация объектов учета операционной аренды и неоперационной (финансовой) аренды

7. *Может ли арендодатель отнести к операционной аренде договоры аренды земельных участков и объектов недвижимости, исходя из того, что срок их полезного использования и справедливая стоимость больше, чем срок действия договора аренды и приведенная стоимость арендных платежей (при отсутствии всех остальных признаков финансовой аренды)?*

В соответствии с пунктом 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:

а) срок аренды существенно меньше и несопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;

б) предметом аренды являются имеющие неограниченный срок использования объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются;

в) на дату предоставления предмета аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды;

г) иное обстоятельство, свидетельствующее о том, что экономические выгоды и риски,

обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель.

Таким образом, в том случае, если срок полезного использования предметов аренды и их справедливая стоимость существенно больше, чем срок аренды и приведенная стоимость арендных платежей, объекты учета аренды должны быть отнесены арендодателем к операционной аренде.

8. Является ли срок действия договора или переход права собственности на предмет аренды определяющим фактором для классификации договора на операционную и неоперационную (финансовую) аренду?

В соответствии с пунктом 25 ФСБУ 25/2018 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:

а) условиями договора аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;

б) арендатор имеет право на покупку предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату реализации этого права;

в) срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;

г) на дату заключения договора аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;

д) возможность использовать предмет аренды без существенных изменений имеется только у арендатора;

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

ж) иное обстоятельство, свидетельствующее о переходе к арендатору экономических выгод и рисков, обусловленных правом собственности арендодателя на предмет аренды.

Согласно пункту 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:

а) срок аренды существенно меньше и несопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;

б) предметом аренды являются имеющие неограниченный срок использования объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются;

в) на дату предоставления предмета аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды;

г) иное обстоятельство, свидетельствующее о том, что экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель.

Таким образом, определяющее значение для классификации объекта учета аренды в качестве объекта учета операционной или неоперационной (финансовой) аренды имеет то, кто из сторон договора получает экономические выгоды от предмета аренды и несет риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды. Любое из обстоятельств, приведенных в пунктах 25 и 26 ФСБУ 25/2018, в том числе срок аренды и переход права собственности, может свидетельствовать о том, что экономические выгоды и риски переходят к арендатору или остаются за арендодателем.

9. Как следует классифицировать объекты учета аренды по договору аренды, условиями которого не предусмотрен переход права собственности, при этом установлен срок договора 11 месяцев с автоматической пролонгацией? Может ли арендатор воспользоваться освобождением от признания права пользования активом и обязательства по аренде в соответствии с подпунктом «а» пункта 11 ФСБУ 25/2018? Может ли арендодатель классифицировать договор аренды как операционную аренду?

В соответствии с пунктом 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, условия и намерения реализации таких возможностей. Срок аренды пересматривается в случае наступления событий, изменяющих допущения, которые использовались при его первоначальном определении (при предыдущем пересмотре срока аренды). Связанные с таким пересмотром корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.

Как указано в письме Минфина России от 04.10.2021 N 07-01-09/80036, при определении срока аренды для целей бухгалтерского учета 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 аренду или находящиеся в собственности), а также экономические причины такой практики.

В пункте 24 ФСБУ 25/2018 подчеркнуто, что классификация объектов учета аренды производится с учетом требования приоритета содержания перед формой.

Также, согласно параграфу B37 МСФО (IFRS) 16, при определении срока аренды следует учитывать все уместные факты и обстоятельства, которые обуславливают наличие у арендатора экономического стимула для исполнения или неисполнения опциона на продление аренды или неисполнения опциона на прекращение аренды.

Таким образом, при классификации объектов учета аренды и арендатору, и арендодателю необходимо учитывать всю совокупность факторов, а не только непосредственно условия договора.

10. Как следует учитывать договор аренды со связанной стороной с неопределенным сроком аренды?

Признание объектов учета аренды по ФСБУ 25/2018 не зависит от того, являются ли стороны договора связанными сторонами.

Для удовлетворения требованиям ФСБУ 25/2018 срок аренды следует рассчитать независимо от того, какой срок действия аренды указан в договоре, в том числе при наличии условий о неопределенном сроке аренды.

В соответствии с пунктом 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.

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 аренду или находящиеся в собственности), а также экономические причины такой практики (Письмо Минфина России от 04.10.2021 N 07-01-09/80036).

С. Выделение и группировка элементов аренды

11. Следует ли выделять отдельные объекты учета аренда при получении в аренду комплекса имущества (например, офисное помещение с мебелью, оргтехникой и пр.) или несколько предметов аренды, а в договоре аренды установлена единая величина арендной платы?

Учет у арендатора

В соответствии с пунктом 10 ФСБУ 25/2018 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).

Определение инвентарного объекта основных средств, приведенное в ФСБУ 6/2020, не предполагает возможности учитывать как один инвентарный объект имущественный комплекс,

включающий в себя помещение, мебель, офисную технику и т.п. Поэтому в общем случае следует учитывать права пользования отдельными предметами аренды.

Возможность для арендатора использовать упрощения практического характера, руководствуясь требованием рациональности ведения учета, в значительной мере зависит от условий договора аренды и обстоятельств ведения хозяйственной деятельности арендатором.

Кроме того, ФСБУ 25/2018 не содержит каких-либо указаний в отношении того, как выделять различные компоненты аренды, каждый из которых в отдельности может быть классифицирован как самостоятельный договор аренды, если в исходном договоре аренды такие компоненты не были разделены и договор содержит общую сумму арендной платы для всех компонентов. Поэтому для учета компонентов аренды надо использовать нормы МСФО, как это предусмотрено подпунктом «а» пункта 7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008⁴.

МСФО (IFRS) 16 требует учитывать разные компоненты, самостоятельно являющиеся арендой, как отдельные договоры, а также содержит подробные указания, как выделять различные компоненты и распределять на каждый из них соответствующую сумму денежного возмещения (параграфы 12-14, B32-B33 МСФО (IFRS) 16).

Учет у арендодателя

Для арендодателя использование агрегированного подхода к учету предметов аренды представляется маловероятным в связи с тем, что до передачи в аренду указанные объекты уже, скорее всего, числились в учете арендодателя как отдельные инвентарные объекты основных средств: помещение, отдельные предметы или наборы мебели, отдельные единицы офисной техники и т.д.

12. Каковы особенности учета у арендодателя аренды земельного участка с расположенным на нем зданием?

В соответствии с пунктом 24 ФСБУ 25/2018 объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета операционной аренды или объектов учета неоперационной (финансовой) аренды. ФСБУ 25/2015 напрямую не определяет способы учета аренды при наличии нескольких предметов аренды в одном договоре.

Отдельные элементы аренды при аренде земельного участка и расположенного на нем здания надо выделять на основании требований МСФО, как это предусмотрено подпунктом «а» пункта 7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008.

Согласно требованиям параграфа B55 МСФО (IFRS) 16, если аренда включает земельные участки и здания как элементы арендуемого актива, арендодатель должен по отдельности определить классификацию каждого элемента в качестве финансовой или операционной аренды. При определении того, является ли элемент аренды «земельный участок» объектом финансовой или операционной аренды, важно учитывать, что земельные участки обычно имеют неограниченный срок экономического использования.

Таким образом, арендодателю следует классифицировать вид аренды отдельно для каждого элемента: земельного участка и здания.

Согласно пункту 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, о чем, в частности, свидетельствует то обстоятельство, что предметом аренды являются имеющие неограниченный срок использования объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (например, земельный участок). Таким образом, ФСБУ 25/2018 предполагает, что передача в аренду земли практически всегда классифицируется как операционная аренда, если только договором не предусмотрен переход права собственности на земельный участок к арендатору или право его выкупа по цене значительно ниже рыночной.

При этом в отношении здания действуют общие правила ФСБУ 25/2018 по классификации в качестве объекта учета операционной или неоперационной (финансовой) аренды.

⁴ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н (далее – ПБУ 1/2008).

D. Переход на ФСБУ 25/2018

13. Может ли арендодатель (субарендодатель) применять упрощенный вариант перехода на ФСБУ 25/2018, предусмотренный пунктом 50 ФСБУ 25/2018 для арендатора? Возможен ли перспективный способ перехода на ФСБУ 25/2018 арендодателем?

Организация-арендодатель не вправе применять упрощенный порядок, предусмотренный пунктом 50 ФСБУ 25/2018 для арендатора.

Арендодатель обязан отражать последствия изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 25/2018 ретроспективно, за возможным исключением следующих случаев:

а) в соответствии с пунктом 51 ФСБУ 25/2018, организация может не применять ФСБУ 25/2018 в отношении договоров аренды, исполнение которых истекает до конца года, начиная с отчетности за который применяется ФСБУ 25/2018;

б) в соответствии с пунктом 52 ФСБУ 25/2018, организация, которая вправе применять упрощенные способы учета, может принять решение о применении ФСБУ 25/2018 только в отношении договоров аренды, исполнение которых начинается с 1 января 2022 года (т.е. использовать перспективный способ перехода на ФСБУ 25/2018).

14. У арендатора на дату перехода на ФСБУ 25/2018 имеется кредиторская задолженность перед арендодателем (или дебиторская задолженность от арендодателя). Учитывается ли у арендатора такая задолженность при формировании права пользования активом и обязательства по аренде и следует ли эту задолженность учитывать при исчислении процентного расхода в случае использования упрощенного перехода на ФСБУ 25/2018?

При использовании арендатором упрощенного подхода к первоначальному применению ФСБУ 25/2018 для оценки обязательства по аренде согласно пункту 50 ФСБУ 25/2018 следует использовать приведенную стоимость арендных платежей, оставшихся не уплаченными на дату перехода на ФСБУ 25/2018. Это означает, что кредиторская задолженность арендатора перед арендодателем по начисленной, но неоплаченной арендной плате должна быть включена в расчет обязательства по аренде на дату перехода на ФСБУ 25/2018, но поскольку срок ее оплаты уже наступил, она не подлежит дисконтированию (т.е. ее стоимость должна быть равна номинальному размеру задолженности). Таким образом, на дату перехода на ФСБУ 25/2018 обязательство по аренде будет складываться из следующих сумм:

- начисленных за периоды до даты перехода на ФСБУ 25./2018, но не оплаченных по состоянию на дату перехода платежей;
- дисконтированных будущих неоплаченных платежей.

При оценке права пользования активом на основе обязательства по аренде, величина кредиторской задолженности по платежам, начисленным до даты перехода на ФСБУ 25/2018, уменьшает расчетную оценку права пользования активом.

При наличии дебиторской задолженности от арендодателя (например, авансов, выплаченных в пользу арендодателя) такая задолженность учитывается в составе прав пользования активом на дату перехода на ФСБУ 25/2018.

15. У арендодателя на дату перехода на ФСБУ 25/2018 имеется задолженность по неоперационной (финансовой) аренде. Например, кредиторская задолженность по полученным авансовым платежам от арендатора. Учитывается ли у арендодателя такая задолженность при формировании инвестиции в аренду и следует ли эту задолженность учитывать при исчислении процентного дохода?

Арендодатель обязан отражать последствия изменения учетной политики по неоперационной (финансовой) аренде в связи с началом применения ФСБУ 25/2018 ретроспективно, за возможным исключением договоров аренды, исполнение которых истекает до конца года, в котором осуществляется переход, а также за исключением действующих договоров аренды теми арендодателями, которые вправе применять упрощенные способы учета.

При применении ретроспективного перехода на ФСБУ 25/2018 арендодатель учитывает все операции с начала действия договора аренды, и отражение объектов учета аренды не зависит от задолженности арендатора, которая была отражена в учете до перехода на ФСБУ 25/2018.

16. Может ли организация не применять на дату перехода на ФСБУ 25/2018 к договорам, которые юридически закрываются в 2022 году, но одновременно заключаются вновь на тех же условиях. После перехода на 25/2018 начиная с даты заключения очередного договора аренды организация планирует применять ФСБУ 25/2018 в обычном порядке.

В соответствии с пунктом 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, условия и намерения реализации таких возможностей. Срок аренды пересматривается в случае наступления событий, изменяющих допущения, которые использовались при его первоначальном определении (при предыдущем пересмотре срока аренды).

Допущения организации к определению срока аренды при первоначальном применении ФСБУ 25/2018 не должны отличаться от допущений, используемых при последующем применении.

17. Правильно ли организация понимает, что показатели права пользования активом и обязательства по аренде должны быть отражены в бухгалтерском учете на 31.12.2021, но в бухгалтерской отчетности за 2021 год этих показателей быть не должно. Данные показатели должны быть отражены в отчетности за 2022 год в качестве входящих остатков за 2021 год?

Да, правильно. Это мнение основано на нормах пункта 50 ФСБУ 25/2018, согласно которым вместо ретроспективного пересчета, предусмотренного пунктом 49 ФСБУ 25/2018, арендатор может по каждому договору аренды единовременно признать на конец года, предшествующего году, начиная с которого применяется ФСБУ 25/2018, 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 ФСБУ 25/2018, не пересчитываются.

18. Может ли организация-арендатор, раскрывающая составленную в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности консолидированную финансовую отчетность или финансовую отчетность организации, не создающей группу (далее – отчетность по МСФО), учитывать в связи с началом применения ФСБУ 25/2018 права пользования активом в оценке, использованной в отчетности по МСФО?

ФСБУ 25/2018 вступил в силу для обязательного применения 01.01.2022. Арендаторы при переходе на ФСБУ 25/2018 для оценки права пользования активом и обязательства по аренде могут выбрать один из двух подходов: ретроспективный пересчет или упрощенный подход, предусматривающий оценку объектов учета аренды на конец года, предшествующего году начала применения стандарта. Упрощенный подход предусматривает оценку права пользования активом в размере его справедливой стоимости на дату перехода на ФСБУ 25/2018, а обязательства по аренде – в размере 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 (пункт 50 ФСБУ 25/2018).

МСФО (IFRS) 16 вступил в силу для обязательного применения 01.01.2019. При переходе на МСФО (IFRS) 16 организациям-арендаторам тоже разрешалось применять ретроспективный подход или упрощенный ретроспективный подход, но при этом упрощенный ретроспективный подход требовал оценку активов в форме права пользования на основе стоимости будущих арендных платежей, дисконтированной с использованием ставки привлечения дополнительных заемных средств арендатором на дату первоначального применения.

Сопоставление упрощенных подходов к учету права пользования активом и обязательства по аренде при переходе на ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16 показывает, что они могут

приводить к разным оценкам. Если организация выбрала упрощенный подход, то оценка права пользования активом по требованиям ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16, как правило, не будет одинаковой в связи с наличием следующих различий:

1) Разные даты перехода на ФСБУ 25/2018 и на МСФО (IFRS) 16 могут являться причиной разницы в ставках дисконтирования, примененных при оценке, в связи с разными датами первоначального применения ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16.

2) При выборе упрощенного подхода право пользования активом по ФСБУ 25/2018 требуется учитывать по справедливой стоимости на дату перехода на новый стандарт.

а) Фиксированные ставки аренды или редкие пересмотры условий действующих договоров аренды могут стать причиной того, что арендные платежи по договорам не будут являться рыночными по состоянию на дату первоначального применения ФСБУ 25/2018, а это означает, что справедливая стоимость права пользования активом будет отличаться от приведенной стоимости будущих арендных платежей как основы для определения стоимости актива в форме права пользования на дату первоначального применения МСФО (IFRS) 16.

б) Кроме того, при наличии у арендатора права выкупа предмета аренды и высокой степени уверенности в том, что он намерен этим правом воспользоваться, справедливая стоимость права пользования активом будет равна справедливой стоимости предмета аренды, которая может отличаться от приведенной стоимости будущих арендных платежей как основы для определения стоимости актива в форме права пользования на дату первоначального применения МСФО (IFRS) 16.

Если и в отчетности по МСФО, и в бухгалтерском учете по РСБУ организация выбрала ретроспективный подход к переходу на новые стандарты по аренде, то оценка права пользования активом для целей применения ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16 будут совпадать на любую дату (за исключением влияния факторов неустраимых разниц в требованиях стандартов).

Е. Срок аренды

19. Как определить срок аренды?

В соответствии с пунктом 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, условия и намерения реализации таких возможностей. Срок аренды пересматривается в случае наступления событий, изменяющих допущения, которые использовались при его первоначальном определении (при предыдущем пересмотре срока аренды). Связанные с таким пересмотром корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.

Как указано в письме Минфина России от 04.10.2021 N 07-01-09/80036, при определении срока аренды для целей бухгалтерского учета 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 аренду или находящиеся в собственности), а также экономические причины такой практики.

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.

Аналогичные требования приведены в параграфе В37 МСФО (IFRS) 16, в соответствии с которым при определении срока аренды следует учитывать все уместные факты и обстоятельства, которые обуславливают наличие у арендатора экономического стимула для исполнения или неисполнения опциона на продление аренды или неисполнения опциона на прекращение аренды.

20. Каким документом организация должна оформить информацию о предполагаемом сроке аренды имущества в целях классификации договора и расчета стоимости объектов учета аренды, в случае если срок аренды в договоре не определен или может регулярно пролонгироваться?

Первичные учетные документы составляются по форме, утвержденной руководителем экономического субъекта (пункт 7 статьи 3, часть 4 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»). При этом данные документы должны соответствовать требованиям Федерального закона «О бухгалтерском учете», а также требованиям к документам бухгалтерского учета, установленным ФСБУ 27/2021⁵.

Организация может оформить информацию о предполагаемом сроке аренды имущества в целях классификации договора и расчета стоимости объектов учета аренды, например, бухгалтерской справкой, оформленной в соответствии с вышеприведенными требованиями.

21. Можно ли воспользоваться упрощенным способом учета арендных платежей, предусмотренным пунктом 11 ФСБУ 25/2018, в случае фактической аренды одного и того же имущества, при условии составления договоров аренды на срок менее 12 месяцев и регулярном их перезаключении (не продлении)?

В соответствии с пунктом 9 ФСБУ 25/2018 срок аренды рассчитывается исходя из сроков и условий, установленных договором аренды (включая периоды, не предусматривающие арендных платежей) с учетом возможностей сторон изменять указанные сроки и условия и намерения реализации таких возможностей. Если намерения и последующие действия сторон (включая экономические причины перезаключения договоров) указывают, что срок аренды больше 12 месяцев, в таком случае, применение упрощенного способа учета арендных платежей, предусмотренного пунктом 11 ФСБУ 25/2018, неправомерно.

22. Необходимо ли признавать ППА по договору безвозмездного пользования помещением? Если да, то в какой оценке?

ФСБУ 25/2018 применяется сторонами договора аренды, положения которого предусматривают предоставление арендодателем за плату арендатору имущества во временное пользование (пункт 2 ФСБУ 25/2018). Следовательно, при передаче актива в безвозмездное пользование ФСБУ 25/2018 не применяется и право пользования активом не признается.

Г. Ставка дисконтирования

23. Какую ставку дисконтирования следует использовать для расчета приведенной стоимости обязательств по аренде, в том числе если у организации нет опыта привлечения заемных средств?

Как указано в письме Минфина России от 20 сентября 2022 г. № 07-01-10/90853 при определении ставки дисконтирования, предусмотренной пунктом 15 ФСБУ 25/2018, целесообразно использовать соответствующие положения МСФО (IFRS) 16.

В соответствии с параграфом 26 МСФО (IFRS) 16 арендные платежи необходимо дисконтировать с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, если такая ставка может быть легко определена. Если такая ставка не может быть легко определена, арендатор должен использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором. МСФО (IFRS) 16 устанавливает, что ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором – это ставка процента, по которой арендатор мог бы привлечь на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении заемные средства, необходимые для получения актива со стоимостью, аналогичной стоимости актива в форме права пользования в аналогичных экономических условиях.

В большинстве случаев арендатором не может быть определена ставка, заложенная в договор аренды, поэтому применяется ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды (далее – ставка привлечения $R_{\text{привлечения}}$).

⁵ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», утвержденный Приказом Минфина России от 16.04.2021 N 62н (далее – ФСБУ 27/2021).

Наиболее корректный порядок расчета ставки привлечения состоит в следующем.

Поскольку ставка привлечения должна отражать кредитное качество именно арендатора, то для ее определения при соблюдении определенных условий может использоваться информация о фактических банковских кредитах, полученных арендатором на рыночных условиях в валюте договора аренды, дата привлечения и дюрация которых наиболее близки к дате определения ставки привлечения и сроку аренды (далее – референсный кредит). Сравнение процентных ставок корректно делать только для сопоставимых сроков *бескупонных* процентных ставок. Т.к. в данном случае осуществляется сравнение купонных и бескупонных ставок по денежным потокам с разной временной структурой, данную проблему при некотором приближении может решить использование не сроков договоров, а их дюраций или средневзвешенных сроков потоков платежей.

Непосредственное применение ставок имеющихся рыночных кредитов компании возможно только в том случае, если:

1) Дата заключения кредитного договора была незадолго до даты арендного договора, и можно принять предположение, что за прошедший период рыночные ставки заимствования, а также кредитное качество и кредитный спрэд арендатора не изменились;

2) Дюрация кредита незначительно отличается от дюрации арендного договора, либо обе дюрации относятся к интервалу сроков, в котором не наблюдается существенных отличий в уровнях процентных ставок.

Для того, чтобы скорректировать описанные выше небольшие отличия в датах начала аренды и кредита и срочности аренды и кредита, при определении ставки привлечения применяется дополнительная корректировка с использованием следующей формулы на основе значений кривой бескупонной доходности государственных облигаций – по данным Банка России https://cbr.ru/hd_base/zcyc_params/ или Московской биржи <https://www.moex.com/ru/marketdata/indices/state/g-curve/> :

$$R_{\text{привлечения}} = R_{\text{реф.}} + \text{Доходность}_1 - \text{Доходность}_0$$

где $R_{\text{реф.}}$ – ставка по референсному кредиту арендатора;

Доходность_1 – доходность государственных облигаций на дату начала аренды и с учётом срока аренды согласно кривой бескупонной доходности;

Доходность_0 – доходность государственных облигаций на дату привлечения референсного кредита и с учётом срока референсного кредита согласно кривой бескупонной доходности.

Следует помнить, что определение ставки дисконтирования к договорам аренды следует осуществлять на основе ставки привлечения по договору с такой же или схожей дюрацией.

При отсутствии в кредитном портфеле арендатора референсных кредитов в валюте договора допустимо использовать референсный кредит в другой имеющейся валюте, дополнительно скорректировав ставку на разницу ставок для заимствования в разных валютах, рассчитанную на основе рыночных данных, если такие данные доступны на рынке. Как правило, для осуществления такой корректировки требуются знания и опыт оценщика.

При полном отсутствии заемных средств у арендатора возможно определение процентной ставки заимствования с использованием ставок заимствований компаний, сопоставимых по уровню кредитного риска. В данном случае желательно совпадение по ряду критериев, таких как кредитный рейтинг, отрасль, размер, финансовое состояние и прочее, но в целом суммарный выбор критериев должен подтверждать допустимость предположения, что кредиторы предложат сопоставимой компании заемные средства под ту же ставку, что и арендатору. Допускается также использование группы сопоставимых компаний или индексов (далее – сопоставимая компания).

При этом у сопоставимой компании должны быть или торгуемые облигации, или доступная информация о заимствованиях, схожих по дюрации и дате с арендным договором. Для определения сопоставимой компании арендатор может сначала определить собственное кредитное качество (кредитный рейтинг) с помощью специалиста по оценке. В ситуации, когда получение информации о долгах сопоставимых компаний невозможно, или сопоставимые компании отсутствуют, допустима корректировка максимально сопоставимых рыночных ставок поправками, рассчитанными в первую очередь на основе рыночной информации. При

недоступности рыночных данных, расчет производится на основе статистических данных, о ставках привлечения, отражающих кредитного качества арендатора.

Допустимо также использовать упрощенный порядок определения ставки привлечения:

1) получить от банка действительное и обязывающее банк предложение долгосрочного кредитования, с условиями и ставкой, по которым арендатор может привлечь дополнительные заемные средства на дюрацию аренды по состоянию на дату начала аренды;

2) учитывая, что кредитное качество арендатора является довольно стабильной величиной, определять кредитный спред арендатора с периодичностью один раз в год или реже и использовать ключевую ставку ЦБ плюс имевшейся кредитный спред арендатора до повторного определения кредитного спреда. Повторное определение может потребоваться в случае существенного изменения кредитного качества арендатора.

Кроме того, в случае несущественного влияния объектов учета аренды на бухгалтерскую отчетность (как на показатели баланса, так и на показатели ОФР) аудитор может прийти к выводу, что использование ставок по кредитам, опубликованным на официальном сайте Банка России в сети Интернет или в официальном издании Банка России «Вестник Банка России», может также считаться обоснованным.

24. *Может ли изменяться ставка дисконтирования, применяемая по договору аренды? Если да, то в каких случаях?*

Пункт 22 ФСБУ 25/2018 предусматривает изменение ставки дисконтирования при любом изменении будущих арендных платежей, возникающем как из-за изменения сторонами условий договора, так и при реализации договорных механизмов пересмотра платежей или использования имеющихся прав арендатора в отношении срока аренды.

При этом в соответствии с пунктом 7 ПБУ 1/2008 организация, которая раскрывает составленную в соответствии с МСФО финансовую отчетность вправе при формировании учетной политики руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований МСФО. В частности, такая организация вправе не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный федеральным стандартом бухгалтерского учета, когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям МСФО. Таким образом, если организация раскрывает финансовую отчетность по МСФО, она может выбрать учетную политику в отношении пересмотра ставок дисконтирования в соответствии с параграфами 40, 42-43 МСФО (IFRS) 16.

25. *Каким документом организация должна оформить информацию о возможной ставке привлечения денежных средств, если переписка с банком велась по электронной почте или банку-клиенту?*

В соответствии с пунктом 17 ФСБУ 27/2021 виды электронной подписи документов бухгалтерского учета, составляемых в виде электронного документа, устанавливаются организацией из числа предусмотренных Федеральным законом от 6 апреля 2011 г. N 63-ФЗ «Об электронной подписи», если требование об использовании конкретного вида электронной подписи в соответствии с целями ее использования не предусмотрено федеральными законами или принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами.

Виды электронной подписи первичных учетных документов, составляемых в виде электронного документа организацией совместно с другими участниками электронного взаимодействия, определяются ее соглашением с данными участниками электронного взаимодействия.

При этом следует обратить внимание, что предложение банка должно обязывать банк предоставить кредит по указанной ставке.

Г. Прочие вопросы

26. *Как учитывать лизингополучателю операции по договору возвратного лизинга?*

По договору возвратного лизинга организация продает свое имущество лизингодателю и затем получает это имущество в аренду, и является, следовательно, продавцом и лизингополучателем. При этом фактической передачи имущества между лизингополучателем и лизингодателем обычно не происходит.

Возвратный лизинг в общем случае можно рассматривать как две независимые сделки:

купли-продажи и лизинга. В бухгалтерском учете лизингополучатель отражает у себя выручку от продажи объекта в соответствии с ПБУ 9/99⁶, получение имущества от лизингодателя и прочие операции по договору так же, как операции по договору обычного лизинга в соответствии с ФСБУ 25/2018.

Вместе с тем, следует учитывать, что в соответствии с пунктом 7 ПБУ 1/2008 организация, которая раскрывает составленную в соответствии с МСФО финансовую отчетность вправе при формировании учетной политики руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований МСФО. В частности, такая организация вправе не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный федеральным стандартом бухгалтерского учета, когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям МСФО. Операции продажи с обратной арендой рассмотрены в параграфах 98-103 МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Кроме того, организация может разработать учетную политику в отношении операций возвратного лизинга на основе норм МСФО, указанных в предыдущем абзаце, в соответствии с подпунктом «а» пункта 7.1 ПБУ 1/2008.

27. *Правомерно ли арендатору установить в учетной политике лимит существенности арендной платы с учетом срока аренды и не применять ФСБУ 25/2018 к договорам с арендной платой ниже лимита на основании требования рациональности, установленного в пункте 6 ПБУ 1/2008?*

ФСБУ 25/2018 содержит четкие критерии, при выполнении которых арендатор имеет право не признавать право пользования активом и обязательство по аренде.

В соответствии с пунктом 11 ФСБУ 25/2018 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.

Применение арендатором пункта 11 ФСБУ 25/2018 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 связи с тем, что в ФСБУ 25/2018 указаны конкретные случаи, когда арендатор может не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом и не признавать обязательство по аренде, применение иных критериев недопустимо.

28. *Как арендатору учитывать НДС в арендных платежах? Включается ли возмещаемый НДС в стоимость права пользования активом?*

Пункт 7 ФСБУ 25/2018 прямо указывает, что в состав арендных платежей включаются платежи, обусловленные договором аренды, за вычетом сумм НДС, поэтому обязательство по аренде и право пользования активом не включают НДС по арендным платежам.

Следует иметь в виду, что приказом Минфина России от 29 июня 2022 г. N 101н внесено несколько уточнений в ФСБУ 25/2018, необходимость которых определена в результате анализа практики применения этого стандарта. В частности, уточнено, что в состав арендных платежей не включаются суммы как возмещаемого НДС, так и невозмещаемого НДС.

До этого момента в тексте пункта 7 ФСБУ 25/2018 были указаны только подлежащие возмещению суммы НДС (и иные возмещаемые суммы налогов), но Минфин России

⁶ Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н (далее – ПБУ 9/99).

рекомендовал аналогичный подход в Рекомендациях 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), на основании того, что как для арендатора, так и для арендодателя сумма НДС (возмещаемого и невозмещаемого), которая должна быть уплачена арендатором, представляет собой обязательство по уплате налогов, возникающее вследствие исполнения требований законодательства о налогах и сборах и не является частью арендных платежей, обусловленных договором аренды.

Следовательно, сумма НДС не включается в состав арендных платежей при оценке обязательства по аренде ни в каких случаях, а подлежит признанию арендатором в бухгалтерском учете только на основании полученного от арендодателя счета-фактуры в отношении каждого отдельного платежа по договору аренды.

29. *Нужно ли обесценивать право пользования активами, если график арендных платежей предусматривает неравномерную их оплату: первый платеж на основную часть будущих арендных платежей, а оставшиеся арендные платежи на незначительные суммы.*

В соответствии с пунктом 13 ФСБУ 25/2018 право пользования активом признается по фактической стоимости, которая включает, в частности величину первоначальной оценки обязательства по аренде и арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты.

Необходимость отражать обесценение зависит от наличия признаков обесценения возмещаемой стоимости актива, как это определено в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»⁷, но не от того, каким образом была сформирована первоначальная стоимость, способ оценки которой определен в ФСБУ 25/2018.

30. *По каким статьям бухгалтерской отчетности арендодателя следует отражать инвестицию в аренду, аванс поставщику за предмет аренды, процентный доход по финансовой аренде, проценты по кредитам, полученным для финансирования договора лизинга?*

Инвестиция в аренду представляет собой дебиторскую задолженность арендатора по арендным платежам, поэтому инвестицию в аренду можно отражать по статье 1190 «Прочие внеоборотные активы» бухгалтерского баланса в части задолженности, срок погашения которой превышает 12 месяцев после отчетной даты (или продолжительность обычного операционного цикла организации), и по статье 1230 «Дебиторская задолженность» в части задолженности, причитающейся к оплате в течение 12 месяцев после отчетной даты (или продолжительности обычного операционного цикла организации).

Авансы, уплаченные поставщикам в связи с приобретением внеоборотных активов, по общему правилу допустимо показывать в разделе «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса.

Процентный доход по финансовой аренде должен быть классифицированы арендодателем в соответствии с пунктом 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации»:

а) в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью; следовательно, процентный доход таких организаций рекомендуется отражать по статье «Выручка» отчета о финансовых результатах. В этом случае проценты по кредитам, полученным для финансирования договора аренды (лизинга), можно отражать в составе себестоимости продаж.

б) доходы, получаемые организацией от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим доходам. В этом случае в связи с особенностями

⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н).

представления отдельных видов прочих доходов в отчете о финансовых результатах процентный доход по финансовой аренде рекомендуется отражать по статье «Проценты к получению» отчета о финансовых результатах, а проценты по кредитам, полученным для финансирования договора аренды (лизинга), - по статье «Проценты к уплате» отчета о финансовых результатах.

Порядок отражения процентных доходов и процентных расходов является элементом учетной политики, который необходимо раскрыть в пояснениях к отчетности.

31. В договоре аренды есть условие о перечислении арендных платежей в течение месяца без указания определенных дат. Правмерно ли при отсутствии конкретных дат для перечисления арендной платы использовать для расчета приведенных сумм арендных платежей и начисленных процентов ежемесячную процентную ставку дисконтирования, или необходимо определять конкретный график платежей и использовать ежедневную ставку?

В большинстве случаев использование ежемесячной или ежедневной ставки дисконтирования приводят к несущественной разнице в оценке объектов учета аренды.

При решении вопроса о том, какую из указанных ставок дисконтирования следует использовать, можно руководствоваться пунктом 6 ПБУ 1/2008, который требует рационального ведения бухгалтерского учета *«исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации (требование рациональности)»*.

32. В каких случаях пересматриваются фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде? Как отразить в бухгалтерском учете эти изменения?

Согласно пункту 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.

В бухгалтерском учете изменение величины обязательства по аренде относится на счета учета стоимости права пользования активом, за исключением ситуации, когда уменьшение обязательства по аренде превышает балансовую стоимость права пользования активом; в этом случае сумма превышения включается в доходы текущего периода.

Кроме того, при частичном прекращении договора аренды следует руководствоваться пунктом 23 ФСБУ 25/2018.