



## ИЗМЕНЕНИЕ ПРАВИЛ УЧЕТА АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ С 1 ЯНВАРЯ 2022 ГОДА

Переход на ФСБУ 25/2018.  
Влияние на отчетность,  
взгляд аудитора.

Ефремова Лариса  
Вице-президент ОЛА  
Старший партнер  
Группа Юникон в России  
ноябрь 2021

# СОДЕРЖАНИЕ



**Классификация договора аренды и применяемые исключения**



**Приведенная стоимость будущих арендных платежей**



**Определение ставки дисконтирования**



**Оценка обязательства у арендатора**



**Оценка права пользования активом и его амортизация**

# — УЧЕТ У АРЕНДАТОРА



учет предполагает признание права пользования активом (ППА) с одновременным признанием обязательства по аренде; на регулярной основе признаются расходы в виде амортизации ППА; величина обязательства по аренде увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину уплаченных арендных платежей

**НЕОПЕРАЦИОННАЯ  
АРЕНДА  
(ФИНАНСОВАЯ)**

**ОПЕРАЦИОННАЯ  
АРЕНДА**

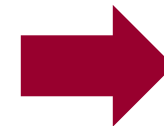
# УЧЕТ У АРЕНДАТОРА (ПРОДОЛЖЕНИЕ)



## Исключения в признании аренды (п.11 ФСБУ 25/2018):

В любом из следующих случаев:

- ▶ срок аренды - 12 месяцев или меньше
- ▶ стоимость аналогичного нового ОС не превышает 300 т.р., а арендатор может получать от арендованного ОС экономические выгоды независимо от других активов
- ▶ арендатор вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность



### Одновременное выполнение следующих условий:

- ▶ перехода права собственности по договору нет, возможности выкупа по цене ниже справедливой стоимости нет
- ▶ арендатор не предполагает передавать ОС в субаренду



# УЧЕТ У АРЕНДАТОРА (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

## Финансовая аренда



Арендатор отражает в бухгалтерском учете право пользования активом и обязательство по аренде.

Право пользования активом оценивается по фактической стоимости и амортизируется (за исключением случаев, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются).

Обязательство по аренде представляет собой кредиторскую задолженность по уплате арендных платежей в будущем и оценивается как суммарная приведенная стоимость этих платежей на дату оценки.



# УЧЕТ У АРЕНДАТОРА (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

## Финансовая аренда



Обязательство по аренде первоначально оценивается как сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки.

Приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется путем дисконтирования их номинальных величин. 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. При этом негарантированной ликвидационной стоимостью предмета аренды считается предполагаемая справедливая стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды, за вычетом сумм, которые учтены в составе арендных платежей.

В случае если ставка дисконтирования не может быть определена в соответствии с первым абзацем применяется ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды.



# УЧЕТ У АРЕНДАТОРА - ОЦЕНКА ОБЯЗАТЕЛЬСТВА



Первоначальная оценка обязательства по аренде:

Оценивается по приведенной стоимости арендных платежей на дату оценки.

**Арендные платежи установлены договором, за вычетом возмещаемых налогов:**

- платежи в твердой сумме, которые вносятся периодически или единовременно, за вычетом отдельных платежей, в том числе возмещения расходов арендатора арендодателем;
- переменные платежи, которые зависят от ценовых индексов или процентных ставок и определены на дату предоставления предмета аренды;
- справедливая стоимость другого встречного предоставления, которая также определена на дату предоставления предмета аренды (примером может быть погашение задолженности по аренде произведенным продуктом, например, сельскохозяйственной продукцией);
- платежи по договору, связанные с продлением или сокращением срока аренды, если такое изменение учитывается при расчете этого срока;
- платежи, которые связаны с правом выкупа предмета аренды арендатором, если он намерен воспользоваться этим правом (гарантированная ликв. стоимость);
- суммы, подлежащие оплате или получению в связи с гарантиями выкупа предмета аренды к концу срока аренды.

**Важно!** Косвенные налоги (НДС) и негарантированная ликв. стоимость (НГЛС) не включаются в арендные платежи. НГЛС учитывается в денежном потоке отдельно, как правило, только у Арендодателя!



# СТАВКА ДИСКОНТИРОВАНИЯ

## Как посчитать?

Многие компании испытывают проблемы с определением следующей информации для дальнейшего расчета процентной ставки, заложенной в договоре:

- ▶ справедливая стоимость базового актива;
- ▶ первоначальные прямые затраты арендодателя.

**Выход:** определение ставки привлечения дополнительных заемных средств арендатором.

### Способы определения:

- ▶ Обращение в банк: Обращение в банк с целью получения информации о том, какой будет процентная ставка в случае предоставления займа на приобретение аналогичного актива на срок, аналогичный сроку аренды. Однако зачастую банки отказываются предоставлять подобную информацию.
- ▶ Самостоятельный расчет. Расчет ставки дисконтирования основывается на нескольких источниках и учитывает безрисковую ставку доходности, а также премию за риск, присущую самой компании.

$DiscY = R + F - U$ , где:

- ✓  $DiscY$  – годовая ставка дисконтирования;
  - ✓  $R$  – безрисковая ставка;
  - ✓  $F$  – корректировка, отражающая финансовое положение компании;
  - ✓  $U$  – специфическая корректировка, связанная с арендой активов определенного класса.
- ▶ Использование усредненных данных. Это распространенный способ. Примером источника усредненных данных является ежемесячный журнал «Статистический бюллетень Банка России», где публикуется информация по средним ставкам на разные сроки в разных валютах, что позволяет подобрать ставку, отвечающую условиям арендного договора.



# УЧЕТ У АРЕНДАТОРА - ОЦЕНКА АКТИВА



## Фактическая стоимость ППА включает:

- ▶ первоначальная оценка обязательства по аренде;
- ▶ авансовые платежи по договору (без НДС), перечисленные до даты получения предмета аренды включительно;
- ▶ затраты, связанные с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;
- ▶ оценочное обязательство по демонтажу предмета аренды, его перемещение;
- ▶ оценочное обязательство по восстановлению окружающей среды.



1. Стоимость ППА накапливается на счете 08.
2. На дату, когда предмет аренды приведён в состояние, пригодное к использованию в запланированных целях, он переносится на счет 01



# УЧЕТ У АРЕНДАТОРА - ОЦЕНКА АКТИВА

## Амортизация ППА

**ППА амортизируется, кроме случаев когда активы, схожие по характеру использования, не амортизируются.**

- Амортизацию начисляют в течение СПИ ППА, если предполагают выкупить предмет аренды. Если выкуп не предполагается, СПИ не должен превышать срока аренды (п. 17 ФСБУ 25/2018);
- с 2022 года ранее установленный в законодательстве повышающий коэффициент (не выше 3) отменен, его можно включить в самостоятельно разработанную формулу при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка (п.35 ФСБУ 6/01). Однако такую высокую норму амортизации будет необходимо обосновывать экономически.

**Проводка по начислению амортизации ППА:**

Дебет 20 (44 и др.), Кредит 02-ППА, ежемесячно



# — ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И КОРРЕКТИРОВКИ



## Переходный период

### Ретроспективный переход

- ▶ Измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.
- ▶ Корректировка входящего остатка по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и (или) других статей бухгалтерского баланса на самую раннюю представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности дату, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской (финансовой) отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

В силу требований п.14-15 ПБУ 1/2008 и п.50 ПБУ 25/2018 корректировки, связанные с переходным периодом следует отражать через нераспределённую прибыль.

Данные корректировки должны найти свое отражение во втором разделе отчета об изменении капитала «Корректировка в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» за 2022 год.



# РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

## НА 31.12.2021 и НА 01.01.2022



### На 31.12.2021 в БФО за 2021 год:

В ПБУ 1/2008 нет требования объявлять изменения учетной политики на год, следующий за отчетным. В соответствии с п. 16. изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Таким образом, если Общество полагает, что изменения в учетной политике в 2022 году в связи с вступлением в силу изменений ФСБУ 25/2018 «Аренда» окажут существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, то Общество раскрывает планируемые изменения в учетной политике с 2022 года. Если существенного влияния не ожидается, то раскрывать изменения не требуется.

### На 31.12.2022 в БФО за 2022 год:

Нужно будет раскрыть эффект от применения нового стандарта, включая эффект на входящие данные на 01.01.2022 года. Раскрытие зависит от применяемого метода перехода к стандарту.

Спасибо за внимание!