

ПРОЕКТ СТАНДАРТА БУХУЧЕТА АРЕНДЫ: КАК УЧИТЫВАТЬ ОБЪЕКТЫ ПО НОВЫМ ПРАВИЛАМ

Исключительные права на представленный материал принадлежат АО "Консультант Плюс".

Материал подготовлен с использованием правовых актов по состоянию на 04.10.2018.

Минфин доработал проект стандарта 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды". Документ устанавливает, как вести учет арендатору и арендодателю, а также как раскрыть информацию в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предполагается, что в обязательном порядке стандарт нужно будет применять с 2022 года. Учитывать объекты аренды по-новому можно и раньше, но это следует раскрыть в бухотчетности.

Организации госсектора данный стандарт не применяют.

Ниже рассмотрим новые правила, как если бы стандарт уже применялся.

Кто и когда должен применять новшества

Стандарт применяют стороны договоров аренды, субаренды и иных договоров, по которым имущество предоставляется во временное пользование. Стороны договора лизинга могут использовать стандарт вне зависимости от наличия в договоре условия о том, на чем балансе учитывается имущество.

Не нужно применять стандарт при предоставлении:

- участков недр для геологического изучения, разведки или добычи полезных ископаемых;
- результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, а также материальных носителей, в которых они выражены;
- объектов концессионного соглашения.

Объект учитывают по стандарту, когда одновременно выполнены следующие условия:

- срок аренды определен;
- предмет аренды может быть идентифицирован, то есть он определен в договоре, и арендодатель не вправе его заменить в течение срока аренды;
- арендатор может получать экономические выгоды от использования объекта в течение срока аренды;
- арендатор вправе определять способ использования объекта.

Условие о порядке использования объекта должно быть установлено в одном из следующих вариантов:

- как и для какой цели он используется, решает арендатор;
- порядок использования установлен в договоре и арендодатель не может его изменять. При этом арендатор вправе определять параметры производства или использования;
- порядок использования предопределен техническими характеристиками объекта.

Если указанные условия не соблюдены, то объект следует учитывать по правилам других федеральных стандартов.

Классифицировать объект аренды следует **на наиболее раннюю из дат**:

- дату, когда он стал доступным для использования арендатором;
- дату заключения договора аренды.

При изменении договора объект классифицируют заново.

Что следует включать в состав арендных платежей

Стандарт определяет платежи, которые включают в арендные. Это платежи, которые установлены договором аренды, за вычетом возмещаемых налогов. К ним можно отнести:

- 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 начала аренды;
- справедливую стоимость другого встречного предоставления, которая также определена на дату начала аренды;
- платежи по договору, связанные с продлением или сокращением срока аренды, если такое изменение учитывается при определении этого срока;
- платежи, которые связаны с правом выкупа предмета аренды арендатором, если он намерен воспользоваться этим правом;
- суммы, подлежащие оплате или получению в связи с гарантиями стоимости предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды.

Справедливую стоимость определяют по правилам МСФО.

Срок аренды рассчитывают исходя из положений договоров аренды, возможности изменять эти сроки, а также из условия и намерения реализовать такие возможности. Срок аренды может быть пересмотрен. Возникшие в связи с этим корректировки отражают как изменения оценочных значений.

Как будет вести учет арендатор

Стандарт предусматривает два способа учета арендованного имущества.

Первый способ

Арендатор на дату начала аренды признает право пользования активом по фактической стоимости. Одновременно он учитывает обязательство по аренде.

Что включает в себя фактическая стоимость **права пользования активом**, представлено в таблице.

Вид затрат	Арендатор, применяющий общий порядок	Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета
Величина первоначальной оценки обязательства по аренде	+	+
Арендные платежи, которые осуществлены на дату начала аренды или до такой даты	+	+
Затраты арендатора, связанные с поступлением предмета аренды и приведением его в пригодное	+	- <1>

для использования состояние		
Величина оценочного обязательства (по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды и др.), которое должно быть исполнено арендатором. Возникновение данного обязательства обусловлено получением предмета аренды	+	- <1>

<1> Данные затраты арендатор признает текущими расходами.

Право пользования активом нужно амортизировать. Срок полезного использования не должен превышать срока аренды, если не предполагается переход к арендатору права собственности на предмет аренды. Срок полезного использования арендатор определяет и пересматривает в порядке, который предусмотрен для основных средств.

Право пользования активом, которое учитывают по справедливой стоимости как инвестиционную недвижимость, не амортизируют.

Первоначальная оценка **обязательства по аренде** соответствует приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки. Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета, может определять ее как сумму номинальных величин будущих арендных платежей на дату этой оценки.

После принятия к учету величину обязательства по аренде арендатор увеличивает на начисляемые проценты и уменьшает на уплаченные арендные платежи.

Проценты он отражает в расходах, за исключением тех, которые включает в стоимость актива.

Фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде могут быть пересмотрены в случаях изменения:

- условий договора аренды;
- намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое ранее предполагалось;
- размера арендных платежей (например, наступили обстоятельства, от которых зависит переменная часть платежа).

Изменение величины обязательства по аренде относят на стоимость права пользования активом. Если уменьшение обязательства по аренде больше балансовой стоимости права пользования активом, то разницу включают в текущие доходы.

Если арендатор улучшает предмет аренды, то затраты он отражает аналогично затратам на улучшение и восстановление основных средств.

При полном или частичном прекращении договора балансовая стоимость права пользования активом и обязательства по аренде списываются в соответствующей части. Возникающую при этом разницу следует признать в качестве дохода или расхода.

Второй способ

Арендатор учитывает арендные платежи равномерно в течение срока аренды как расход. Может быть применен и иной подход, если он лучше отражает характер использования выгод или преимуществ от предмета аренды. При этом право пользования активом и обязательство по аренде признавать не нужно.

Использовать данный способ можно не всегда, а только в одном из следующих случаев:

- срок аренды - не более 12 месяцев на дату начала аренды;

- рыночная стоимость предмета аренды без учета износа (стоимость аналогичного нового объекта) - не более 300 тыс. руб. Арендатор может получать экономические выгоды от объекта независимо от других активов;

- арендатор вправе применять упрощенный бухучет.

При этом должны быть выполнены одновременно следующие условия:

- договором не предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору;

- отсутствует возможность выкупа объекта по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату выкупа;

- предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду.

Как будет вести учет арендодатель

Для арендодателя стандарт также предусматривает **два способа** учета арендованного имущества: как объект учета операционной или неоперационной (финансовой) аренды. Арендодателю следует классифицировать объекты по каждому договору. При этом содержание договора имеет приоритет перед формой.

Классификация объекта учета	Операционная аренда	Неоперационная (финансовая) аренда
Признаки	Выгоды или преимущества, а также риски, которые связаны с правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель	Выгоды или преимущества, а также риски, которые связаны с правом собственности арендодателя на предмет аренды, переходят к арендатору

Первый способ

Для классификации объекта в качестве объекта учета **операционной аренды** должно присутствовать любое из следующих обстоятельств:

- срок аренды существенно меньше периода, в течение которого объект будет пригоден к использованию;

- предметом аренды является объект, который имеет неограниченный срок использования, потребительские свойства его со временем не меняются;

- на дату начала аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей намного меньше справедливой стоимости объекта.

При операционной аренде арендодатель не изменяет порядок учета актива после передачи его в аренду, за исключением изменения оценочных значений (например, при пересмотре срока полезного использования). Доходы от аренды признаются равномерно. Может быть выбран и другой подход, если он лучше отражает потребление выгод или преимуществ от использования предмета аренды.

Организация-арендодатель, которая вправе использовать упрощенные способы учета, может учитывать все объекты как объекты учета операционной аренды, за исключением следующих случаев:

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

- арендатор вправе купить предмет аренды по цене намного ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, и на дату заключения договора аренды можно достоверно ожидать, что арендатор это делает.

Второй способ

Для классификации объекта в качестве объекта учета **неоперационной (финансовой) аренды** должно присутствовать любое из следующих обстоятельств:

- условиями договора предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;
- арендатор вправе купить предмет аренды по цене намного ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, и на дату заключения договора аренды можно достоверно ожидать, что арендатор это сделает;
- срок аренды сопоставим с периодом, когда объект будет годен к использованию;
- на дату заключения договора приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;
- предмет аренды может быть использован без существенных изменений только арендатором;
- арендатор может продлить срок аренды по договору с арендной платой намного ниже рыночной.

На дату начала аренды арендодатель отражает в учете инвестицию в аренду в размере ее чистой стоимости. Эту стоимость он определяет путем дисконтирования валовой стоимости инвестиции по процентной ставке, по которой приведенная валовая стоимость на дату начала аренды равна сумме:

- справедливой стоимости предмета аренды;
- затрат арендодателя в связи с договором аренды.

Валовая стоимость инвестиции в аренду рассчитывается как сумма будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды.

Затраты, связанные с договором аренды, арендодатель включает в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере их осуществления. Если до сдачи в аренду предмет аренды учитывался как запас, то на дату начала аренды арендодатель списывает запасы и одновременно признает:

- выручку в размере справедливой стоимости предмета аренды;
- актив в размере чистой стоимости инвестиции в аренду;
- расходы в размере списанной стоимости запасов за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды;
- затраты, связанные с договором.

В момент начала аренды арендодатель включает справедливую стоимость предмета аренды в чистую стоимость инвестиции. Одновременно эту стоимость необходимо:

- отнести на расчеты с поставщиком - в случае договора лизинга;
- списать переданный в аренду актив - в иных случаях, если предмет аренды признавался в составе активов.

Возникшую разницу следует отнести на доходы (расходы) того периода, когда признана инвестиция в аренду.

Чистая стоимость инвестиции в аренду после начала аренды увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически полученных арендных платежей.

Проценты, начисляемые по инвестиции в аренду, признаются арендодателем в качестве доходов периода, за который они начислены.

Чистую стоимость инвестиции в аренду проверяют на обесценение по МСФО.

Изменение чистой стоимости инвестиции в аренду в связи с изменением оценки негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды учитывают как изменение оценочных значений.

При возврате предмета аренды арендодатель принимает его к учету в качестве актива, при этом оставшаяся чистая стоимость инвестиции в аренду списывается.

Как будет вести учет субарендодатель

Арендатор (промежуточный арендодатель) определяет объекты учета исходя из условий договора аренды. Он классифицирует объекты учета субаренды как объекты учета операционной аренды при соблюдении следующих условий:

- он вправе применять упрощенные способы учета;
- будучи арендатором, он определил первоначальную оценку обязательства по аренде как сумму номинальных величин будущих арендных платежей на дату этой оценки.

Что делать арендодателю при изменении условий договора

Классификация объекта учета аренды пересматривается только при изменении договора аренды.

Если при изменении договора возникают новые объекты бухучета, то арендодатель должен их учесть в качестве новых объектов учета аренды в следующих случаях:

- объекты учета аренды изначально классифицированы им как объекты учета операционной аренды;
- объекты учета аренды изначально классифицированы как объекты учета неоперационной (финансовой) аренды, но вступление в силу изменений договора привело бы на дату его заключения к классификации объектов как объектов учета операционной аренды.

Какую информацию нужно раскрывать в бухгалтерской (финансовой) отчетности

В отчетности, начиная с которой применяется стандарт, организация раскрывает примененный ею порядок изменения учетной политики.

В отчетности должна быть раскрыта информация об объектах учета аренды, которая оказывает или может оказать влияние на финансовое положение организации, финрезультаты и движение денег. Как правило, указанная информация отражается в табличной форме.

Данные об активах и обязательствах по договорам аренды показывают развернуто.

В отчетности необходимо раскрыть с учетом существенности:

- характер арендной деятельности;
- проценты, начисленные на задолженность по аренде;
- основание и порядок расчета процентной ставки;
- допущения для определения переменных арендных платежей;
- доходы и расходы по переменным платежам, которые не учитывают при оценке задолженности по аренде;
- затраты на улучшение предмета аренды и порядок их компенсации;
- потенциальные денежные потоки, обусловленные договором аренды до даты начала аренды;
- ограничения использования предмета аренды, обусловленные договором (например, необходимость соответствовать определенным финансовым показателям);
- иную информацию, которая влияет на финансовое положение, финрезультаты и движение денег.

Кроме указанной информации, арендатор и арендодатель должны отразить доп.информацию, учитывая ее существенность.

Как учесть переходные положения с началом применения стандарта

Организации должны отражать последствия изменения учетной политики, связанные с переходом на новый порядок учета, ретроспективно. Однако есть исключения. Представим их в таблице.

На кого распространяется исключение	Суть исключения
Арендатор	Может не применять ретроспективный пересчет. Вместо этого по каждому договору одновременно признает на конец года перед применением нового стандарта право пользования активом и обязательство по аренде. Разницу относит на нераспределенную прибыль. Право пользования активом соответствует его справедливой стоимости, а обязательство по аренде - остатку не уплаченных арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор мог бы привлечь заем на сопоставимых с договором аренды условиях
Арендатор и арендодатель	Могут не применять стандарт по договорам, исполнение которых истекает до конца года, начиная с того года, с отчетности за который применяется стандарт
Арендатор и арендодатель, которые ведут упрощенный бухучет	Могут учитывать аренду по-новому только по договорам, исполнение которых начинается с 2022 года