

## ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### «Учет аренды»

#### I. Общие положения

1. Настоящий Стандарт устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете организаций (экономических субъектов) информации об объектах бухгалтерского учета при получении (предоставлении) во временное владение и (или) временное пользование материальных ценностей и особенности раскрытия указанной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.

2. Настоящий Стандарт применяется сторонами отдельных видов договоров аренды (субаренды) и договоров аренды (субаренды) отдельных видов имущества (в частности, проката, аренды транспортных средств, аренды зданий и сооружений, финансовой аренды (лизинга)), а также иных договоров, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление арендодателем (лизингодателем, правообладателем) арендатору (лизингополучателю, пользователю) во временное владение и (или) временное пользование материальных ценностей (далее – договор аренды).

Настоящий Стандарт применяется вне зависимости от наличия в договорах финансовой аренды (лизинга) и иных сходных договорах (в том числе заключенных до вступления в силу настоящего Стандарта) условий, в соответствии с которыми материальные ценности, предоставляемые в целом или отдельно по каждой из составных частей (далее – предмет аренды), учитываются на балансе лизингодателя (арендодателя) или лизингополучателя (арендатора).

При применении настоящего Стандарта организация должна учитывать условия договоров аренды (в частности, права, обязанности, ограничения), а также все уместные факты и обстоятельства. Организация должна применять настоящий Стандарт последовательно в отношении договоров со сходными характеристиками и в сходных обстоятельствах.

3. Настоящий Стандарт не применяется при отражении объектов бухгалтерского учета, возникающих при предоставлении:

- 1) участков недр в целях освоения природных ресурсов;
- 2) во временное владение и (или) пользование материальных ценностей, относящихся для целей бухгалтерского учета к биологическим активам;

3) во временное пользование материальных носителей, в которых выражены соответствующие результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации;

4) права владения и пользования объектом концессионного соглашения.

4. Настоящий Стандарт не распространяется на организации государственного сектора.

## **II. Термины и их определения**

5. Термины, определения которым даны в других нормативных правовых актах, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, используются в настоящем Стандарте в том же значении, в каком они используются в этих нормативных правовых актах.

6. В целях настоящего Стандарта используются следующие термины в указанных значениях.

Ликвидационная стоимость предмета аренды – расчетная сумма, которую арендодатель предполагает получить от выбытия (в частности, продажи) предмета аренды по окончании срока аренды за вычетом предполагаемых затрат на выбытие.

Срок аренды – не подлежащий досрочному прекращению период, в течение которого арендатор имеет право контролировать предмет аренды, либо количество единиц продукции или аналогичных единиц, которое предполагается получить от использования предмета аренды.

Срок полезного использования предмета аренды – период, в течение которого арендатор предполагает использовать предмет аренды с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации), либо количество единиц продукции или аналогичных единиц, которое предполагается получить от предмета аренды.

Срок экономической службы предмета аренды – период, в течение которого возможно использовать предмет аренды одним или несколькими пользователями, либо количество единиц продукции или аналогичных единиц, которое предполагается получить от предмета аренды одним или несколькими пользователями.

Справедливая стоимость – стоимость, определяемая в порядке, предусмотренном Международными стандартами финансовой отчетности.

Стимулирующие платежи – платежи, осуществляемые арендодателем в пользу арендатора в связи с исполнением договора аренды, либо возмещение арендодателем расходов арендатора.

Текущая восстановительная стоимость предмета аренды – сумма денежных средств, которая должна была бы быть уплачена организацией в случае необходимости замены предмета аренды. При определении текущей

восстановительной стоимости не учитывается износ и физическое состояние предмета аренды.

Фактическая стоимость права пользования аренды – сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной или иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная при приобретении права пользования аренды (за вычетом возмещаемых сумм налогов).

### **III. Классификация объектов учета аренды**

7. В целях настоящего Стандарта объекты бухгалтерского учета, возникающие в рамках договора аренды, классифицируются как объекты учета аренды при одновременном выполнении следующих условий:

1) арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок;

2) предмет аренды может быть идентифицирован (предмет аренды определен в договоре аренды, и у арендодателя отсутствует возможность произвести экономически выгодную для него замену предмета аренды в любой момент в течение срока аренды);

3) арендатор имеет право на получение в основном всех экономических выгод (преимуществ) от использования предмета аренды в течение срока аренды;

4) арендатор имеет право определять способ использования предмета аренды в течение срока аренды, при этом выполняется одно из следующих условий:

а) арендатор имеет право определять, как и для какой цели используется предмет аренды (далее – порядок использования предмета аренды);

б) порядок использования предмета аренды predetermined (например, в договоре аренды содержатся ограничения, введенные с целью защиты интересов арендодателя), но арендодатель не имеет права дополнительно изменять такой порядок использования в течение срока аренды, а арендатор имеет право на определение параметров производства или использования (например, на изменение вида продукции, срока производства, решения о выпуске продукции);

в) порядок использования арендатором предмета аренды predetermined в связи с созданием (проектированием) предмета аренды либо приведением его в состояние, определенное специально для порядка использования арендатором.

Объекты бухгалтерского учета, не удовлетворяющие указанным условиям и не классифицированные как объекты учета аренды, отражаются в порядке, предусмотренном для отражения в бухгалтерском учете объектов, возникающих при оказании услуг.

8. Классификация объектов учета аренды производится на более раннюю из двух дат: дату заключения договора аренды или дату принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды (далее – дата

начала арендных отношений). Повторная классификация объектов учета аренды производится исключительно при изменении соответствующего договора аренды.

9. Объекты бухгалтерского учета, возникающие при изменении договора аренды, классифицируются в качестве отдельных объектов учета аренды при расширении сферы применения договора аренды за счет включения дополнительного предмета аренды и соответствующем одновременном увеличении арендных платежей, в состав которых в целях настоящего Стандарта включаются:

1) определенные в твердой сумме платежи, вносимые периодически или единовременно, за вычетом стимулирующих платежей;

2) переменные платежи, зависящие от полученных в результате использования предмета аренды доходов или продукции, от индекса потребительских цен или иных показателей, определенные на дату, по состоянию на которую предмет аренды становится доступным для использования арендатором (далее – дата начала аренды);

3) справедливая стоимость иного встречного предоставления, определенная на дату начала аренды;

4) платежи, связанные с продлением или сокращением срока аренды, установленные договором аренды, когда возможность и намерение такого изменения учитываются при определении срока аренды;

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

6) ликвидационная стоимость предмета аренды, гарантированная арендатором или иной не связанной с арендодателем стороной;

7) иные платежи, обуславливающие право пользования арендатором предметом аренды и не включающие капитальные расходы.

10. Срок аренды начинается с даты начала аренды и определяется исходя из совокупности факторов, в частности:

сроков и условий, установленных договором аренды (включая периоды, не предусматривающие арендных платежей);

возможности и намерения продлевать или сокращать сроки, установленные договором аренды, когда затраты, связанные с такими изменениями, не являются существенными.

Срок аренды пересматривается арендодателем в случае изменения договора аренды.

Срок аренды пересматривается арендатором после даты начала аренды в случае наступления значительного события, которое подконтрольно арендатору и влияет на изменение данных, которые учитывались при определении срока аренды.

11. Объекты учета субаренды, возникающие в рамках договора аренды, отражаются арендатором (промежуточным арендодателем) в порядке, предусмотренном для арендатора, а договора субаренды – в порядке, предусмотренном для арендодателя, с учетом особенностей, установленных настоящим Стандартом. Объекты учета субаренды, возникающие в рамках

договора субаренды, отражаются субарендатором в порядке, предусмотренном для арендатора, с учетом особенностей, установленных настоящим Стандартом.

#### **IV. Учет у арендатора**

12. Предмет аренды принимается к бухгалтерскому учету арендатора в качестве права пользования активом и отражается в составе нефинансовых активов как самостоятельный объект бухгалтерского учета. Порядок бухгалтерского учета приобретения, обесценения, списания права пользования активом, удовлетворяющего условиям признания активов определенного вида (основных средств, инвестиционной недвижимости, материально-производственных запасов), должен соответствовать порядку, предусмотренному для учета соответствующих активов с учетом особенностей, установленных настоящим Стандартом.

13. Единицей бухгалтерского учета права пользования активом является инвентарный объект.

Инвентарным объектом права пользования активом признается объект, являющийся предметом аренды в целом или отдельно по каждой из его составных частей. Составная часть предмета аренды обособляется в качестве самостоятельной единицы бухгалтерского учета права пользования активом в случае, когда характер (порядок) использования указанной части отличается от характера (порядка) использования остальной части предмета аренды, и исходя из условий договора аренды можно выделить арендные платежи, приходящиеся на обособляемую часть предмета аренды. В качестве инвентарного объекта права пользования активом также может признаваться совокупность однородных предметов аренды по одному договору аренды или по группе однотипных договоров аренды в случае, если такие предметы аренды имеют аналогичный характер использования в деятельности организации и по ним предусмотрен аналогичный график арендных платежей.

Единица бухгалтерского учета права пользования активом может быть изменена, если данные, используемые при ее определении, существенно изменились (например, в связи с изменением договора аренды). Возникшие в связи с этим корректировки, не влияющие на финансовое положение организации, финансовый результат ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерском учете как изменения в оценочных значениях.

14. Арендатор вправе не принимать к бухгалтерскому учету предмет аренды в качестве права пользования активом при единовременном выполнении следующих условий:

1) текущая восстановительная стоимость предмета аренды является низкой, например, не превышает 300 000 руб. (за исключением ситуации, когда предмет аренды предполагается предоставить субарендатору в соответствии с соглашением о субаренде) либо срок аренды не превышает 12 месяцев на дату начала аренды (например, договор проката);

2) арендатор имеет возможность самостоятельно использовать предмет аренды, и способность предмета аренды приносить арендатору экономические выгоды преимущественно не зависит от других активов;

3) в договоре аренды отсутствует возможность выкупа предмета аренды.

Указанное решение принимается арендатором в отношении группы однородных по характеру и способу использования предметов аренды. В случае, когда предмет аренды имеет низкую текущую восстановительную стоимость, указанное решение может приниматься в отношении каждого предмета аренды в отдельности.

Если арендатор не принимает к бухгалтерскому учету предмет аренды в качестве права пользования активом, то арендные платежи признаются в качестве расхода равномерно (линейным способом) или на основе другого систематического подхода, когда такой подход лучше отражает структуру потребления арендатором выгод (преимуществ).

Если арендатор не принимает к бухгалтерскому учету предмет аренды в качестве права пользования активом, то объекты бухгалтерского учета, возникающие при изменении соответствующего договора аренды или срока аренды, классифицируются в качестве отдельных объектов учета аренды.

15. Право пользования активом принимается к бухгалтерскому учету по фактической стоимости. Фактическая стоимость права пользования активом включает (за вычетом возмещаемых сумм налогов):

1) величину первоначальной оценки задолженности по аренде;

2) номинальные арендные платежи, осуществленные на дату начала аренды или до такой даты, за вычетом полученных арендатором стимулирующих платежей;

3) затраты арендатора, осуществленные до даты начала аренды в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;

4) величину оценочного обязательства, в частности, по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до состояния, предусмотренного соглашением об аренде (за исключением случаев, когда соответствующие затраты обусловлены созданием материально-производственных запасов);

5) иные затраты, осуществленные в связи с исполнением договора аренды.

16. Первоначальная оценка задолженности по аренде определяется как приведенная стоимость арендных платежей, не осуществленных на указанную дату.

Первоначальной оценкой задолженности по аренде в случае, если право пользования активом внесено в счет вклада в уставный (складочный) капитал, уставный фонд, паевой фонд, признается справедливая стоимость права пользования актива. Разница между денежной оценкой права пользования активом, согласованная учредителями (участниками) организации, и справедливой стоимостью указанного актива относится на добавочный капитал организации.

17. Приведенная стоимость арендных платежей определяется путем дисконтирования суммы арендных платежей с применением подразумеваемой в договоре аренды процентной ставки, если такая ставка очевидно определяется. В случае, когда указанная ставка не определяется очевидно, применяется ставка привлечения заемных средств арендатором.

18. Арендатор на дату начала аренды:

а) отражает сформированную фактическую стоимость права пользования активом;

б) отражает первоначальную оценку задолженности по аренде обособленно в составе кредиторской задолженности.

19. Фактическая стоимость права пользования активом, по которой данный актив принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и настоящим Стандартом.

Фактическая стоимость права пользования активом пересматривается в случае изменения договора аренды, если возникающие при этом объекты бухгалтерского учета не классифицируются в качестве отдельных объектов учета аренды. Возникшие в связи с пересмотром фактической стоимости права пользования активом корректировки относятся на соответствующую задолженность по аренде.

Если право пользования активом по характеру использования такого актива относится к группе основных средств, по которой организация приняла решение о проведении переоценки, арендатор вправе переоценивать право пользования активом в аналогичном порядке.

Если право пользования активом удовлетворяет определению инвестиционной недвижимости, в отношении которой арендатор применяет способ учета по справедливой стоимости, арендатор переоценивает право пользования активом в аналогичном порядке.

20. Стоимость права пользования активом погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено настоящим Стандартом, в порядке, предусмотренном для амортизации основных средств. Право пользования активом амортизируется в течение срока полезного использования, который не должен превышать срок аренды, если не предполагается переход к арендатору права собственности на предмет аренды. Срок полезного использования права пользования активом определяется и пересматривается в порядке, предусмотренном для основных средств.

Не подлежат амортизации права пользования активом, которые учитываются в порядке, предусмотренном для учета инвестиционной недвижимости или материально-производственных запасов.

21. Величина задолженности по аренде после признания увеличивается на величину начисляемых процентных расходов и уменьшается на величину фактически уплаченных арендных платежей.

22. Величина начисляемых за период процентных расходов определяется как произведение задолженности по аренде на начало периода и соответствующей процентной ставки. При определении величины процентных

расходов используется ставка дисконтирования, определенная в соответствии с пунктами 17 и 26 настоящего Стандарта. Частота начисления процентов выбирается арендатором, например, в зависимости от частоты арендных платежей и наступления отчетных дат.

23. Процентные расходы, а также арендные платежи, не включенные в величину задолженности по аренде, отражаются в составе расходов арендатора, за исключением той их части, которая включается в стоимость других активов.

24. Величина задолженности по аренде переоценивается в случаях:

изменения договора аренды, если возникающие при этом объекты бухгалтерского учета не классифицируются в качестве отдельных объектов учета аренды;

пересмотра намерения продлевать или сокращать срок аренды, установленный договором аренды;

изменения платежей в рамках гарантии ликвидационной стоимости;

изменения величины арендных платежей, в том числе переменных.

25. Переоценка задолженности по аренде относится на стоимость права пользования активом.

Превышение суммы уценки задолженности по аренде над стоимостью права пользования активом в случае изменения договора аренды включается в расходы текущего периода.

26. При переоценке задолженности по аренде определяется пересмотренная ставка дисконтирования исходя из оставшегося срока аренды применительно к пункту 17 настоящего Соглашения.

27. Затраты, связанные с произведенными арендатором улучшениями предмета аренды, отражаются в порядке, предусмотренном для учета затрат на улучшение и восстановление основных средств.

Произведенные арендатором затраты на улучшения предмета аренды, которые повышают качественные характеристики предмета аренды и не подлежат возмещению арендодателем, отражаются арендатором как отдельный инвентарный объект основных средств или инвестиционной недвижимости в следующих случаях:

а) арендатор не учитывает предмет аренды в качестве права пользования активом;

б) улучшения являются отделимыми, и срок их полезного использования у арендатора превышает срок полезного использования права пользования активом.

В иных случаях затраты, связанные с осуществлением указанных улучшений, увеличивают фактическую стоимость права пользования активом.

28. При полном или частичном прекращении договора аренды производится взаимозачет остаточной стоимости предмета аренды и кредиторской задолженности в соответствующей части. Доходы и расходы, связанные с полным или частичным прекращением соглашения об аренде, включаются в доходы и расходы текущего периода, если иное не установлено нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

## V. Учет у арендодателя

29. Объекты учета аренды классифицируются арендодателем на дату начала арендных отношений в качестве объектов учета операционной аренды или объектов учета неоперационной (финансовой) аренды. Классификация производится арендодателем по каждому договору аренды (промежуточным арендодателем – по каждому договору субаренды) с учетом соблюдения приоритета содержания договоров над их формой.

30. Объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета неоперационной (финансовой) аренды, если к арендатору переходят в основном все выгоды (преимущества) и риски, связанные с правом собственности арендодателя на предмет аренды, например, при наличии следующих обстоятельств:

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

2) арендатор имеет право на покупку предмета аренды по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на дату начала арендных отношений можно с достаточной обоснованностью ожидать от арендатора реализации этого права;

3) срок аренды составляет значительную часть срока экономической службы предмета аренды;

4) на дату начала арендных отношений приведенная стоимость арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;

5) предмет аренды имеет специализированный характер, позволяющий только арендатору использовать предмет аренды без существенных изменений;

6) арендатор имеет право на досрочное расторжение договора аренды, при котором соответствующие убытки арендодателя несет арендатор;

7) изменение ликвидационной стоимости предмета аренды включается в доходы или расходы арендатора;

8) арендатор имеет возможность продлить срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной.

31. Объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета операционной аренды, если в основном все выгоды (преимущества) и риски, связанные с правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель. Признаками классификации объектов учета операционной аренды являются следующие обстоятельства:

1) объекты учета аренды невозможно классифицировать как объекты учета неоперационной (финансовой) аренды;

2) предметом аренды являются непроектированные активы (объекты), имеющие неограниченный срок экономической службы.

32. Объекты учета субаренды классифицируются арендатором (промежуточным арендодателем) исходя из соответствующих условий договора аренды. При этом если арендатор (промежуточный арендодатель) не принимает к бухгалтерскому учету предмет краткосрочной аренды в качестве права

пользования активом в соответствии с пунктом 14 настоящего Стандарта, то соответствующие объекты учета субаренды классифицируются как объекты учета операционной аренды.

33. Классификация объектов учета аренды пересматривается исключительно в случае изменения договора аренды. Изменения в оценочных значениях (в частности, изменение оценки срока экономической службы или ликвидационной стоимости предмета аренды) или изменения в обстоятельствах (в частности, неисполнение арендатором своих обязательств) не могут рассматриваться в качестве оснований для пересмотра классификации объектов учета аренды.

34. Объекты бухгалтерского учета, возникающие при изменении договора аренды и не классифицируемые в качестве отдельных объектов учета аренды в соответствии с пунктом 9 настоящего Стандарта, должны учитываться арендодателем в качестве вновь возникших объектов учета аренды с даты вступления в силу указанных изменений в следующих случаях:

а) если объекты учета аренды изначально классифицированы арендодателем в качестве объектов учета операционной аренды;

б) если объекты учета аренды изначально классифицированы арендодателем в качестве объектов учета неоперационной (финансовой) аренды, но вступление в силу изменений договора аренды на дату начала арендных отношений привело бы к классификации таких объектов в качестве объектов учета операционной аренды.

35. Фактическая стоимость предмета аренды формируется в порядке, предусмотренном для учета капитальных вложений (в том числе в случае приобретения предмета аренды у поставщика или его строительства). Указанная стоимость:

увеличивается на сумму прямых затрат арендодателя до даты начала аренды, обусловленных договором аренды, которые не были бы понесены, если договор аренды не был бы заключен;

уменьшается на сумму, причитающуюся к получению арендодателем от арендатора до даты начала аренды.

Предмет неоперационной (финансовой) аренды рассматривается в качестве инвестиционного актива при отражении расходов по займам и кредитам, полученным арендодателем для его приобретения или создания.

Фактическая стоимость предмета операционной аренды, который отражается в бухгалтерском учете арендодателя на дату начала арендных отношений в качестве актива определенного вида, определяется исходя из остаточной стоимости внеоборотного актива или фактической себестоимости оборотного актива.

36. Валовой стоимостью аренды признается сумма причитающихся арендодателю арендных платежей, не подлежащих им получению на дату начала аренды, и ликвидационной стоимости предмета аренды, не гарантированной арендатором или иной не связанной с арендодателем стороной.

Арендодатель должен регулярно проверять расчет негарантированной ликвидационной стоимости. При ее уменьшении арендодатель должен пересмотреть схему распределения дохода на срок аренды и признать уменьшение ранее начисленных сумм.

37. Первоначальная стоимость чистой инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду определяется путем дисконтирования валовой стоимости аренды с использованием подразумеваемой в договоре аренды процентной ставки. Подразумеваемая в договоре аренды процентная ставка рассчитывается как ставка, при использовании которой валовая стоимость аренды равна фактической стоимости предмета аренды. Подразумеваемая в соглашении о субаренде процентная ставка может рассчитываться как ставка, подразумеваемая в договоре аренды, с учетом прямых затрат арендатора (промежуточного арендодателя), связанных с договором субаренды, до даты начала аренды.

Стоимость чистой инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду проверяется на обесценение в порядке, предусмотренном Международными стандартами финансовой отчетности.

38. Арендодатель на дату начала аренды:

а) отражает сформированную фактическую стоимость предмета аренды: в отношении объектов учета неоперационной (финансовой) аренды – обособленно в составе дебиторской задолженности в качестве чистой инвестиции в аренду с одновременным отражением стоимости предмета аренды на забалансовом счете;

в отношении объектов учета операционной аренды – обособленно в качестве доходных вложений в материальные ценности и учитывает в порядке, предусмотренном для учета схожих основных средств;

б) формирует валовую стоимость аренды в составе соответствующей дебиторской задолженности и одновременно отражает доходы будущих периодов:

в отношении объектов учета неоперационной (финансовой) аренды – в сумме неполученного процентного дохода, определяемой как разность между валовой стоимостью аренды и чистой инвестицией в аренду;

в отношении объектов учета операционной аренды – в сумме валовой стоимости в аренду.

39. Арендные платежи отражаются арендодателем как уменьшение валовой стоимости аренды в течение срока аренды.

40. Суммы, учитываемые арендодателем в качестве доходов будущих периодов, включаются в доход текущего периода в части, приходящейся на процентный доход по неоперационной (финансовой) аренде, либо в части, приходящейся на доход по операционной аренде. Частота отражения доходов определяется арендодателем, например, в зависимости от частоты арендных платежей и наступления отчетных дат.

41. Процентные доходы по неоперационной (финансовой) аренде признаются арендодателем в течение срока аренды на основе графика, отражающего неизменную периодическую норму доходности по чистой

инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду. Для расчета процентного дохода за период стоимость чистой инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду на начало периода умножается на подразумеваемую в договоре аренды процентную ставку за такой период. Стоимость чистой инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду на начало периода рассчитывается как указанная стоимость на начало предыдущего периода, увеличенная на величину начисленного процентного дохода и уменьшенная на величину соответствующей части арендных платежей.

42. Доходы по операционной аренде отражаются линейным способом (равномерно) или на основе другого систематического подхода, когда такой подход лучше отражает потребление арендодателем выгод (преимуществ) от использования предмета аренды.

43. При возврате предмета неоперационной (финансовой) аренды арендодателю такой предмет принимается к бухгалтерскому учету в качестве актива определенного вида исходя из соответствующих условий признания. Возвращенный предмет аренды оценивается исходя из оставшейся стоимости чистой инвестиции в аренду с одновременным ее списанием. Если на дату признания возвращенного предмета аренды стоимость чистой инвестиции в аренду полностью списана, то предмет аренды оценивается исходя из справедливой стоимости на дату возврата с одновременным отражением соответствующего дохода арендодателя. Одновременно производится взаимозачет оставшейся части доходов будущих периодов и дебиторской задолженности.

44. На дату возврата предмета операционной аренды арендодателю данный предмет продолжает учитываться в бухгалтерском учете в порядке, предусмотренном для учета доходных вложений в материальные ценности. Одновременно производится взаимозачет оставшейся части доходов будущих периодов и дебиторской задолженности.

45. В случае, когда предмет неоперационной (финансовой) аренды на дату начала аренды отражается в бухгалтерском учете арендодателя в качестве материально-производственных запасов (готовой продукции, товаров), арендодатель на указанную дату:

а) признает расходы текущего периода исходя из фактической стоимости предмета аренды за минусом ликвидационной стоимости предмета аренды, не гарантированной арендатором или иной не связанной с арендодателем стороной, с одновременным отражением стоимости предмета аренды на забалансовом счете;

б) признает в качестве расходов текущего периода затраты арендодателя до даты начала аренды, обусловленные договором аренды, которые не были бы понесены, если договор аренды не был бы заключен;

в) формирует валовую стоимость аренды в составе соответствующей дебиторской задолженности и одновременно:

признает выручку в сумме, наименьшей из справедливой стоимости предмета аренды и приведенной стоимости арендных платежей, дисконтированных с применением рыночной процентной ставки;

отражает доходы будущих периодов в сумме неполученного процентного дохода, определяемой как разность между валовой стоимостью аренды и суммой признанной выручки.

## **VI. Особенности отражения объектов учета обратной аренды**

46. Объекты бухгалтерского учета, возникающие в рамках договора или совокупности договоров, в соответствии с которыми продавец-арендатор передает актив покупателю-арендодателю и арендует этот актив обратно у покупателя-арендодателя (далее – объекты учета обратной аренды), классифицируются как объекты учета продажи в случае, если выполняются условия признания доходов от продажи активов, установленные соответствующими нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

47. Если объекты учета обратной аренды классифицируются как объекты учета продажи, то:

продавец-арендатор признает доход или расход от продажи актива в той части балансовой стоимости актива, которая относится к правам, переданным покупателю-арендодателю. Оставшаяся часть балансовой стоимости проданного актива включается в фактическую стоимость права пользования активом;

покупатель-арендодатель отражает объекты бухгалтерского учета, возникающие при приобретении актива, в соответствии с установленными правилами ведения бухгалтерского учета, а объекты учета аренды – в соответствии с настоящим Стандартом.

48. Если объекты учета обратной аренды не классифицируются как объекты учета продажи, то:

продавец-арендатор продолжает учитывать актив в установленном порядке с одновременным отражением кредиторской задолженности в размере, обусловленном договором (договорами);

покупатель-арендодатель отражает дебиторскую задолженность в размере, обусловленном договором (договорами), и не отражает приобретение актива.

49. Если объекты учета обратной аренды классифицируются как объекты учета продажи, но возмещение за продажу актива не соответствует справедливой стоимости актива, либо арендные платежи не соответствуют рыночному уровню, то в бухгалтерском учете арендатора и арендодателя:

суммы, недополученные по сравнению с рыночным уровнем, учитываются как предоплата арендных платежей;

суммы, полученные сверх рыночного уровня, учитываются как дополнительное финансирование, предоставляемое покупателем-арендодателем продавцу-арендатору.

Указанные суммы определяются одним из более доступных способов:

как разница между справедливой стоимостью возмещения за продажу и справедливой стоимостью актива;

как разница между приведенной стоимостью арендных платежей, предусмотренных соглашением об аренде, и приведенной стоимостью арендных платежей, соответствующих рыночному уровню.

Организация вправе принять решение не отражать указанные суммы в случае, когда их величина не является существенной.

## **VII. Особенности отражения объектов учета аренды по справедливой стоимости**

50. Объекты учета аренды, возникающие в рамках договоров безвозмездного пользования или договоров аренды (субаренды), предусматривающих предоставление материальных ценностей в возмездное пользование по цене значительно ниже рыночной стоимости (далее – объекты учета аренды на льготных условиях), отражаются в порядке, установленном настоящим Стандартом, с учетом особенностей, изложенных в настоящем разделе.

51. Арендатор определяет первоначальную оценку задолженности по аренде на дату начала аренды как приведенную стоимость арендных платежей, соответствующих рыночному уровню, которые еще не осуществлены на указанную дату.

Арендатор при формировании фактической стоимости права пользования активом определяет номинальные арендные платежи, осуществленные на дату начала аренды или до такой даты, исходя из величины арендных платежей, соответствующих рыночному уровню.

Арендатор на дату начала аренды также отражает доходы будущих периодов на величину разницы между суммой арендных платежей, предусмотренных договором, и суммой арендных платежей, соответствующих рыночному уровню. Указанная разница включается в доходы текущего периода по мере начисления амортизации по праву пользования активом, а в случае, если право пользования активом не амортизируется – равномерно в течение срока аренды.

52. Объекты учета аренды на льготных условиях классифицируются арендодателем как объекты учета операционной аренды. Валовой стоимостью аренды признается сумма арендных платежей, соответствующих рыночному уровню.

Арендодатель на дату начала аренды также отражает расходы будущих периодов на величину разницы между суммой арендных платежей, предусмотренных договором, и суммой арендных платежей, соответствующих рыночному уровню. Указанная разница включается в расходы текущего периода по мере включения в доход текущего периода суммы, учитываемой арендодателем в качестве доходов будущих периодов.

## **VII. Раскрытие информации**

53. В составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

установленные сроки полезного использования права пользования активом и предмета аренды, изменения указанных сроков;

способы амортизации права пользования актива и предмета аренды, изменения указанных способов.

54. В бухгалтерской (финансовой) отчетности организации раскрывается качественная и количественная информация об объектах учета аренды, которая оказывает или способна оказать влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств. Указанная информация раскрывается в табличной форме, за исключением случаев, когда другая форма раскрытия более соответствует виду раскрываемой информации.

55. Данные об активах и обязательствах, возникающих в рамках соглашений об аренде, представляется в бухгалтерской (финансовой) отчетности развернуто и не подлежит взаимоисключению (взаимозачету).

56. В бухгалтерской (финансовой) отчетности организации подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

в отношении предметов аренды – информация, требуемая к раскрытию в отношении соответствующих активов (основных средств, доходных вложений в материальные ценности, инвестиционной недвижимости, материально-производственных запасов);

в отношении задолженности по аренде – процентные доходы и расходы, основание и порядок расчета ставки дисконтирования, особенности определения переменных арендных платежей;

доходы и расходы, относящиеся к переменным платежам, которые не учитываются при оценке задолженности по аренде;

улучшения предмета аренды и порядок их компенсации;

информация об объектах учета обратной аренды;

информация об объектах учета аренды на льготных условиях;

характер арендной деятельности организации;

потенциальные денежные потоки, обусловленные, в частности, гарантией ликвидационной стоимости, датой начала арендных отношений до даты начала аренды;

ограничения, обусловленные договором аренды (в частности, необходимость соответствия определенным финансовым показателям);

характер, порядок расчета и особенности гарантированной и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды.

57. В бухгалтерской (финансовой) отчетности арендатора также подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

расходы арендатора в случае, когда предмет аренды не принимается к бухгалтерскому учету в качестве права пользования активом в соответствии с пунктом 14 настоящего Стандарта. Отдельно подлежат раскрытию соответствующие расходы, относящиеся к договорам аренды со сроком аренды

не более одного месяца, со сроком аренды не более 12 месяцев и в случаях, когда текущая восстановительная стоимость предмета аренды является низкой;

затраты арендатора, связанные с капитальными вложениями в предмет аренды до начала срока аренды.

58. В бухгалтерской (финансовой) отчетности арендодателя также подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

в отношении объектов учета неоперационной (финансовой) аренды – балансовая стоимость чистой инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду как валовая стоимость аренды за вычетом соответствующих доходов будущих периодов; качественную и количественную информацию о значительных изменениях балансовой стоимости чистой инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду; доходы и расходы от выбытия предмета аренды; процентные доходы и расходы; анализ дебиторской задолженности по арендным платежам по срокам погашения с отражением недисконтированных арендных платежей для первых пяти лет отдельно по каждому году, для остальных лет – в общей сумме; сверка недисконтированных арендных платежей с чистой инвестицией в неоперационную (финансовую) аренду;

в отношении объектов учета операционной аренды – общая сумма дохода с выделением дохода, относящегося к переменным арендным платежам; анализ арендных платежей по срокам погашения с отражением недисконтированных арендных платежей для первых пяти лет отдельно по каждому году, для остальных лет – в общей сумме;

порядок управления рисками, связанными с правами на предмет аренды.