

Положение по бухгалтерскому учету «Учет аренды»

I. Общие положения

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об активах, обязательствах, доходах, расходах, денежных потоках организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций, государственных (муниципальных) учреждений), выступающих в качестве арендодателей или арендаторов по договорам аренды (независимо от ее вида).

2. Настоящее Положение применяется также для бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, вытекающих из иных договоров, предусматривающих предоставление за плату имущества во временное пользование, за исключением договоров концессии.

3. Настоящее Положение не применяется для бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, вытекающих из договоров безвозмездного пользования.

4. Настоящее Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением субъектов малого предпринимательства – эмитентов публично размещаемых ценных бумаг. В случае если субъект малого предпринимательства не применяет настоящее Положение, то доходы и расходы по договорам аренды учитываются им по мере выплаты (поступления) денежных средств.

II. Классификация аренды

5. Для целей бухгалтерского учета аренда классифицируется в зависимости от условий договора:

а) арендатором:

на аренду с получением права собственности;

на аренду без получения права собственности.

б) арендодателем:

на аренду с передачей права собственности;

на аренду с передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности;

на аренду с сохранением основных выгод и рисков.

6. Аренда классифицируется арендатором как аренда с получением права собственности, а арендодателем – как аренда с передачей права собственности, если договором аренды предусмотрен переход права собственности на предмет аренды от арендодателя к арендатору в конце срока аренды. Аренда классифицируется указанным образом вне зависимости от того, предполагается ли переход права собственности на основании отдельного договора купли-продажи или непосредственно на основании договора аренды. Аренда классифицируется указанным образом также в случаях, когда договором аренды предусмотрено право арендатора на выкуп предмета аренды в конце срока аренды по цене значительно ниже рыночной, и отсутствуют основания для того, чтобы арендатор не воспользовался этим правом.

Аренда не классифицируется как аренда с получением (передачей) права собственности в случаях, когда для реализации условия договора о переходе к арендатору в конце срока аренды права собственности на предмет аренды требуется заключение дополнительного соглашения сторон, и в договоре аренды не определены существенные условия этого соглашения (например, выкупная цена, причем передача без выкупной цены не предусмотрена), в результате чего переход к арендатору в конце срока аренды права собственности на предмет аренды нельзя считать обеспеченным условиями договора аренды.

7. Аренда классифицируется арендатором как аренда без получения права собственности, если она не классифицирована как аренда с получением права собственности в соответствии с пунктом 6 настоящего Положения.

8. Аренда классифицируется арендодателем как аренда с передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности, если она не классифицирована как аренда с передачей права собственности в соответствии с пунктом 6 настоящего Положения, но при этом условия договора свидетельствуют о переходе к арендатору основных экономических выгод и рисков, связанных с использованием предмета аренды.

9. Аренда классифицируется арендодателем как аренда с сохранением основных выгод и рисков, если она не классифицирована иным образом в соответствии с пунктами 6 или 8 настоящего Положения.

III. Первоначальная стоимость аренды

10. В целях оценки активов, обязательств, доходов и расходов, признаваемых в связи с договорами аренды, организация определяет первоначальную стоимость аренды.

11. Первоначальная стоимость аренды определяется на дату заключения договора.

12. При определении первоначальной стоимости аренды не учитываются возмещаемые суммы налога на добавленную стоимость и иные налоги.

13. В случае аренды с получением права собственности первоначальная стоимость аренды принимается арендатором равной сумме, которую он заплатил бы за предмет аренды, приобретая его в собственность на условиях немедленной оплаты. Указанная величина определяется на основе информации о сделках купли-продажи этого или аналогичного актива в близкие даты на условиях немедленной оплаты. В частности, при заключении договоров финансовой аренды (лизинга) указанная величина принимается равной цене приобретения лизингодателем предмета лизинга у поставщика на условиях немедленной оплаты. При отсутствии информации о таких сделках указанная величина определяется на основе иной имеющейся у организации надёжной уместной информации.

В случае невозможности определения арендатором первоначальной стоимости аренды в соответствии с настоящим пунктом она определяется в соответствии с пунктом 14 настоящего Положения.

14. В случаях аренды с передачей права собственности, а также аренды с передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности первоначальная стоимость аренды определяется арендодателем в следующем порядке:

а) по договорам финансовой аренды (лизинга) - принимается равной сумме всех фактических затрат лизингодателя на приобретение предмета аренды и его передачу лизингополучателю;

б) по договорам иным, чем финансовая аренда (лизинг), если предмет аренды не является для арендодателя готовой продукцией или товаром и был приобретён (создан) арендодателем менее чем за 12 месяцев до передачи его в аренду - принимается равной балансовой стоимости передаваемого актива;

в) в иных случаях - принимается равной сумме, которую арендодатель получил бы за предмет аренды, продавая его на условиях немедленной оплаты. Указанная величина определяется на основе информации о сделках купли-продажи этого или аналогичного актива в близкие даты на условиях немедленной оплаты. При отсутствии информации о таких сделках указанная величина определяется на основе иной имеющейся у организации надёжной уместной информации. В случае невозможности определения арендодателем первоначальной стоимости аренды в соответствии с настоящим подпунктом она определяется в соответствии с подпунктом «б» настоящего пункта.

15. В случаях аренды без получения права собственности (для арендатора) и аренды с сохранением основных выгод и рисков (для арендодателя) первоначальная стоимость аренды принимается равной приведенной стоимости арендных платежей. Приведенная стоимость арендных платежей определяется путём дисконтирования их номинальных величин соответственно срокам оплаты каждого платежа по отношению к дате получения (передачи) предмета аренды на основе формул, приведенных в приложении к настоящему Положению. При этом учитываются все платежи, предусмотренные договором или совокупностью связанных договоров, независимо от того, как они именуется в этих договорах.

В качестве ставки дисконтирования принимается процентная ставка, под которую арендатор привлекает (арендодатель предоставляет) заёмные средства на сопоставимых условиях. При этом рассматриваются как прямые, так и косвенные формы привлечения (предоставления) заёмных средств, в том числе договоры аренды, по которым процентная ставка определяется в соответствии с пунктом 19 настоящего Положения. В случае если у организации отсутствуют сделки по привлечению (предоставлению) заёмных средств на сопоставимых условиях, то для определения ставки дисконтирования используется доступная информация о сделках других организаций с аналогичным кредитным уровнем доверия (рейтингом), доходности обращающихся на рынке долговых ценных бумаг, иная надёжная уместная информация. В исключительных случаях, когда на основе доступной информации ставка дисконтирования не может быть определена, она может приниматься равной 1,5 ставки рефинансирования, устанавливаемой Банком России.

Суммы, подлежащие уплате (получению) до даты получения (передачи) предмета аренды, не дисконтируются. В качестве приведенной стоимости этих сумм принимаются их номинальные величины.

Организация может не дисконтировать все арендные платежи и принимать в качестве их приведенной стоимости номинальные величины по договорам проката, а также по другим договорам аренды, заключённым на срок, не превышающий 12 месяцев, продление которых не предполагается.

IV. Задолженность по аренде

16. На дату фактического получения (передачи) предмета аренды арендатор признает кредиторскую, а арендодатель – дебиторскую задолженность по аренде.

17. Задолженность по аренде оценивается при признании в сумме первоначальной стоимости аренды за вычетом сумм, уплаченных

(полученных) организацией до получения (передачи) предмета аренды, с учетом особенности, указанной в пункте 25 настоящего Положения.

18. Задолженность по аренде после признания увеличивается по мере истечения срока аренды на величину начисляемых процентов (за исключением случая, указанного в последнем абзаце пункта 15 настоящего Положения) и уменьшается на величину фактически уплачиваемых (получаемых) сумм.

Частота начисления процентов выбирается организацией в зависимости от частоты арендных платежей и наступления отчетных дат.

19. В случаях оценки первоначальной стоимости аренды в соответствии с пунктами 13 или 14 настоящего Положения ставка для начисления процентов на задолженность по аренде определяется исходя из соотношения подлежащих уплате (получению) денежных сумм с учетом сроков их уплаты и оценки задолженности по аренде при признании на основе формул, приведенных в приложении к настоящему Положению.

В случае оценки первоначальной стоимости аренды в соответствии с пунктом 15 настоящего Положения проценты на задолженность по аренде начисляются по ставке, примененной при оценке первоначальной стоимости аренды.

Ставка для начисления процентов на задолженность по аренде, определенная при ее признании, в последующем не изменяется, за исключением случаев пересмотра сторонами величины или сроков арендных платежей.

20. Проценты, начисляемые на кредиторскую задолженность по аренде, учитываются арендатором в соответствии с порядком формирования в бухгалтерском учете информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам.

Проценты, начисляемые на дебиторскую задолженность по аренде, включаются арендодателем в выручку или в прочие доходы в зависимости от того, предоставляется ли имущество в аренду в рамках обычной деятельности организации.

V. Учет других объектов арендатором

21. Одновременно с признанием кредиторской задолженности по аренде арендатор признает актив. В случае аренды с получением права собственности признаваемый актив классифицируется арендатором в соответствии с общими требованиями к бухгалтерскому учету активов, приобретаемых в собственность. В случае аренды без получения права собственности признаваемый актив классифицируется арендатором как «право аренды».

22. Актив оценивается арендатором при признании в сумме первоначальной стоимости аренды.

23. Актив после признания учитывается арендатором в соответствии с общим порядком, предусмотренным для собственных активов, аналогичных предмету аренды, с учетом установленных настоящим Положением требований к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности.

Арендатор при формировании учетной политики (например, включение в стоимость актива затрат на его приведение в пригодное к использованию состояние, срок полезного использования, методы амортизации, др.) применяет единые подходы в отношении собственных активов и активов, признаваемых в связи с арендой.

В случае аренды без получения права собственности в целях амортизации права аренды установленный по нему срок полезного использования не может превышать срок аренды.

Отделимые и неотделимые улучшения, осуществлённые арендатором в отношении предмета аренды, учитываются в том же порядке, что и аналогичные улучшения, осуществлённые в отношении собственных объектов. При этом отделимые улучшения со сроком полезного использования, превышающим срок аренды без получения права собственности, и не подлежащие возврату арендодателю, учитываются обособленно от права аренды.

VI. Учет других объектов арендодателем

24. Одновременно с признанием дебиторской задолженности по аренде арендодатель списывает предмет аренды из состава активов, за исключением аренды с сохранением основных выгод и рисков, а также случая, когда предмет аренды не учитывался арендодателем в составе активов. В случае если договор финансовой аренды (лизинга) предусматривает передачу предмета аренды напрямую от поставщика лизингополучателю, лизингодатель относит соответствующую сумму на расчеты с поставщиком.

25. В случае аренды с передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности арендодатель одновременно с признанием дебиторской задолженности по аренде признает актив, представляющий собой право арендодателя на получение предмета аренды от арендатора в конце срока аренды (далее – остаточный актив в аренде). При этом стоимость дебиторской задолженности по аренде, определяемая в соответствии с пунктом 17 настоящего Положения, уменьшается на стоимость остаточного актива в аренде.

Стоимость остаточного актива в аренде определяется при его признании как доля первоначальной стоимости аренды, соответствующая

тому, в какой степени переданный в аренду актив предположительно сохранит свою стоимость по окончании срока аренды к моменту его возврата арендодателю. Указанная доля определяется исходя из соотношения срока аренды и срока полезного использования передаваемого в аренду актива, общих возможностей извлечения экономических выгод от использования актива и предполагаемого уменьшения этих возможностей в связи с истечением срока аренды, а также других уместных факторов.

26. Разница между стоимостью признаваемой дебиторской задолженности по аренде (включая остаточный актив в аренде) и балансовой стоимостью списываемого актива относится на прибыль (убыток) арендодателя в следующем порядке:

а) в случае если передача имущества в аренду осуществляется в рамках обычной деятельности организации, первоначальная стоимость аренды (уменьшенная на стоимость остаточного актива в аренде) признаётся в качестве выручки, а балансовая стоимость списываемого актива, (уменьшенная на стоимость остаточного актива в аренде) относится на себестоимость продаж;

б) в случае если передача имущества в аренду осуществляется вне рамок обычной деятельности организации, указанная разница признаётся прочим доходом или расходом.

27. Определенная при признании стоимость остаточного актива в аренде с передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности впоследствии не меняется, за исключением случаев обесценения этого актива, а также случаев существенного изменения условий аренды. Обесценение остаточного актива в аренде производится в случаях и в порядке, установленных Международными стандартами финансовой отчетности.

При возврате предмета аренды арендодателю по окончании срока аренды остаточный актив в аренде переводится в состав того вида активов, признакам которого он соответствует, и учитывается в соответствии с порядком бухгалтерского учета данного вида активов. При этом балансовая стоимость остаточного актива в аренде на момент такого перевода принимается в качестве первоначальной стоимости соответствующего актива для его последующего учета.

28. В случае аренды с сохранением основных выгод и рисков одновременно с признанием дебиторской задолженности по аренде арендодатель признает арендное обязательство. Арендное обязательство представляет собой длящуюся в течение всего срока аренды обязанность арендодателя предоставлять предмет аренды в пользование арендатору. Арендное обязательство учитывается на счете учета доходов будущих периодов.

Арендное обязательство оценивается при признании по первоначальной стоимости аренды. После признания арендное обязательство погашается на равномерной основе в течение срока аренды с отнесением списываемых сумм на прибыль (убыток) в качестве арендного дохода. Указанный арендный доход включается арендодателем в выручку или в прочие доходы в зависимости от того, предоставляется ли имущество в аренду в рамках обычной деятельности организации.

Актив, переданный в аренду с сохранением основных выгод и рисков, не списывается из бухгалтерского учета и продолжает учитываться арендодателем в соответствии с порядком бухгалтерского учёта, применявшимся до начала аренды. Указанный порядок изменяется лишь в той части, в которой передача актива в аренду приводит к изменению условий его использования. Например, использование арендатором предмета аренды в условиях агрессивной среды или повышенной сменности может привести к сокращению срока его полезного использования и соответствующему увеличению амортизационных отчислений.

VII. Раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчётности

29. Арендатор представляет в бухгалтерском балансе с учётом существенности в качестве отдельных статей:

- а) права аренды, признанные в качестве актива;
- б) кредиторскую задолженность по аренде.

30. В пояснениях к статьям отчёта о финансовых результатах арендатор раскрывает следующие начисленные за отчетный период показатели (если такие показатели отсутствуют непосредственно в самом отчете):

- а) сумма амортизации прав аренды;
- б) процентные расходы по кредиторской задолженности по аренде.

31. Арендодатель представляет в бухгалтерском балансе с учётом существенности в качестве отдельных статей:

- а) остаточные активы в аренде (по аренде с передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности);
- б) арендные обязательства (по аренде с сохранением основных выгод и рисков);
- в) переданные в аренду активы (по аренде с сохранением основных выгод и рисков);
- г) дебиторскую задолженность по аренде.

32. В пояснениях к статьям отчёта о финансовых результатах арендодатель раскрывает следующие начисленные за отчетный период показатели (если такие показатели отсутствуют непосредственно в самом отчете):

а) сумма амортизации переданных в аренду активов (по аренде с сохранением основных выгод и рисков);

б) арендные доходы (погашение арендных обязательств) (по аренде с сохранением основных выгод и рисков);

в) процентные доходы по дебиторской задолженности по аренде, признанные в составе выручки;

г) процентные доходы по дебиторской задолженности по аренде, признанные в составе прочих доходов.

33. В отчёте о движении денежных средств организации арендные платежи отражаются с учётом существенности отдельной статьёй. При этом:

а) арендодатель классифицирует поступление арендных платежей как денежный поток от текущих операций;

б) арендатор классифицирует арендные платежи по договорам проката и другим договорам аренды, заключённым на срок, не превышающий 12 месяцев, продление которых не предполагается, как денежный поток от текущих операций. Арендные платежи по другим договорам аренды, уплаченные до начала использования предмета аренды, классифицируются как денежный поток от инвестиционных операций, уплаченные после начала использования предмета аренды – как денежный поток от финансовых операций. При этом арендатор может выделять долю в арендном платеже, соответствующую сумме начисленных процентов, и классифицировать такую долю как денежный поток от текущих операций.

34. В пояснениях к статьям бухгалтерского баланса и отчёта о финансовых результатах приводится описание условий договоров аренды, в которых участвует организация. При этом, в частности, раскрываются:

а) основания для дополнительных арендных платежей, зависящих от показателей деятельности арендатора (например, выручка, прибыль);

б) возможности и основания для изменения условий договоров и продления их сроков;

в) условия приобретения арендатором предмета аренды в собственность;

г) гарантии в отношении стоимости предмета аренды к окончанию аренды;

д) другая информация, необходимая для понимания участия организации в арендных отношениях.

35. В пояснениях к статьям бухгалтерского баланса и отчёта о финансовых результатах представляется в табличной форме выверка между номинальными величинами будущих арендных платежей и их приведенной стоимостью на отчетную дату для каждого из будущих годовых периодов аренды по действующим договорам.

36. Существенная информация об участии организации в договорах субаренды раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчётности организации обособленно.

Формулы взаимозависимости приведенной стоимости арендных платежей и процентной ставки

1. Прямая формула дисконтирования одного арендного платежа:
 $P = N / (1 + R/100\%)^T$, где:

P – приведенная стоимость арендного платежа;

N – номинальная величина арендного платежа (денежная сумма, подлежащая выплате или получению);

R – годовая процентная ставка;

T – количество лет (в том числе, дробное) до момента осуществления (получения) платежа.

2. Обратная формула дисконтирования одного арендного платежа (формула определения процентной ставки): $R = ((N/P)^{1/T} - 1) \cdot 100\%$, где:

R – годовая процентная ставка;

N – номинальная величина арендного платежа (денежная сумма, подлежащая выплате или получению);

P – приведенная стоимость арендного платежа;

T – количество лет (в том числе, дробное) до момента осуществления (получения) платежа.

3. Формула дисконтирования совокупности аннуитетных арендных платежей:

$P = N \cdot (1 - 1/(1 + r/100\%)^t) / r$, где:

Аннуитетные арендные платежи – арендные платежи, осуществляемые через равные промежутки времени в равных суммах;

P – приведенная стоимость совокупности аннуитетных арендных платежей;

N – номинальная величина одного платежа из рассматриваемой совокупности (денежная сумма, подлежащая выплате или получению в рамках одного платежа);

r – процентная ставка за промежуток времени между двумя аннуитетными платежами;

t – количество аннуитетных платежей в рассматриваемой совокупности.

4. Формула перевода процентной ставки за промежутки времени менее года в годовую процентную ставку: $R = ((1 + r/100\%)^t - 1) \cdot 100\%$, где:

R – годовая процентная ставка;

r – процентная ставка за промежуток времени менее года;

t – количество периодов (в том числе, дробное), для которых определена ставка r , в году.

Организация применяет приведенные в настоящем Приложении формулы в необходимых сочетаниях исходя из графика арендных платежей таким образом, чтобы процентная ставка была единой для всех арендных платежей, предусмотренных одним договором или связанной совокупностью договоров.

Организация вправе применять упрощенные способы расчёта приведенной стоимости арендных платежей на отчетную дату и процентов, начисляемых по кредиторской или дебиторской задолженности по арендным платежам за отчетный период, при условии, что полученные в результате их применения значения существенно не отклоняются от значений, которые были бы получены с использованием формул, приведенных в настоящем Приложении.