



**ОБЪЕДИНЕННАЯ ЛИЗИНГОВАЯ
АССОЦИАЦИЯ**

197342, Санкт-Петербург, наб. Черной речки, д 41., оф. 304

тел./факс (812) 702-50-52

e-mail: <http://www.assocleasing.ru/>

ОЛА - член Европейской
Лизинговой Ассоциации

Leaseurope



Утверждено

Светом Ассоциации ОЛА

01.12.21

Утверждено

Экспертным Советом ОЛА по
бухгалтерскому и налоговому учету

24.11.21

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

Инструктивный материал

«Бухгалтерский учет аренды у арендатора»

(Пример – Договор финансовой аренды (лизинга).

Имущество в целях налогового учета отражено у лизингодателя)

СОДЕРЖАНИЕ:

1	Введение	Стр.3
2	Операции на дату начала аренды	Стр. 8
2.1.	Положения ФСБУ 25/2018, обязательные к исполнению на дату начала аренды	Стр.8
2.2.	Определение показателей «Первоначальная оценка обязательства по аренде» и «Фактическая стоимость права пользования активом» на дату начала аренды	Стр. 9
2.3.	Расчет рабочих графиков по бухгалтерскому и налоговому учету	Стр. 11
3.	Операции по бухгалтерскому и налоговому учету на дату начала аренды	Стр. 14
4.	Операции по бухгалтерскому и налоговом учету в период срока аренды	Стр. 16
5.	Операции по выкупу предмета аренды	Стр. 19
6.	Послесловие	Стр. 21

Введение

Целью настоящей работы является представление методологического материала по ведению бухгалтерского учета арендаторами по правилам ФСБУ 25/2018. Изложенные ниже примеры проводок приведены исключительно с иллюстративными целями и не являются единственно возможным вариантом практической реализации ФСБУ25/2018. Ничто в приведенных примерах не может рассматриваться как выражение той или иной позиции по вопросам за рамками предмета настоящей работы

Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды» ФСБУ 25/2018, который регламентирует учет по договорам аренды (операционная аренда) и лизинга (неоперационная аренда) утвержден приказом Минфина от 16.10.2018 № 208н и обязателен к применению в отчетности 2022 года.

Новый федеральный стандарт существенно меняет принципы бухгалтерского учета у арендатора. На схеме 1 представлено сравнение основных положений бухгалтерского учета до перехода на ФСБУ 25/2018 и после перехода.

Схема 1

Что меняется у арендатора

Статьи Баланса / Отчета о прибылях и убытках	До перехода на ФСБУ 25/2018		ФСБУ 25/2018
	Имущество на балансе арендатора	Имущество на балансе арендодателя	Только баланс арендатора
Активы			
Основные средства	✓		
Права пользования активами (ППА)			✓
Обязательства			
Обязательства по аренде			✓
Расходы			
Амортизация основных средств	✓		
Арендные платежи	✓	✓	
Прочие процентные расходы			✓
Амортизация ППА			✓

Арендатору при переходе на ФСБУ 25/2018 необходимо вести учет аренды всегда одинаково, как операционную, так и финансовую:

- В активах организации отражается не само имущество: помещение, оборудование, автомобиль, - а **право пользования активом (ППА)**, стоимость которого будет погашаться посредством амортизации.
- В обязательствах организации появляется **обязательство по аренде**, которое будет погашаться в течение срока действия договора аренды.

ФСБУ 25/2018 обязателен к применению не всеми субъектами предпринимательской деятельности. В таблице 1 показано отношение разных субъектов предпринимательства к ФСБУ 25/2018.

Особенности ведения бухгалтерского учета субъектами предпринимательства с 01.01.2022

Таблица 1

№ п/п	Субъекты предпринимательства	Особенность бухгалтерского учета	Отношение к ФСБУ 25/2018
1	Индивидуальный предприниматель	Может не вести бухгалтерский учет	Правила бухучета не меняются. ФСБУ 25/2018 могут НЕ применять

2	Субъекты малого предпринимательства	Вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета	Обязаны вести учет по ФСБУ 25/2018, если в договоре предусмотрен выкуп и право передачи в субаренду (ФСБУ 25/2018, пункт 12)
3	Экономические субъекты, кроме указанных в пунктах 1 и 2	Обязаны вести бухгалтерский учет	Обязаны применять ФСБУ 25/2018

Настоящая работа адресована экономическим субъектам, которые обязаны вести бухгалтерский учет аренды по правилам ФСБУ 25/2018.

Рассмотрение правил ведения бухгалтерского учета будет вестись на примере договора финансовой аренды (лизинга) далее по тексту «финансовый лизинг». Условия примера представлены ниже. По тексту иллюстративный пример будет выделен синим цветом. Поскольку у арендатора бухгалтерский учет по правилам ФСБУ 25/2018 ведется одинаково по операционной аренде и неоперационной аренде (финансовому лизингу), то на основании настоящих инструктивных материалов арендатор может самостоятельно рассмотреть пример по операционной аренде.

ПРИМЕР по договору финансового лизинга.

По условиям договора балансодержателем по налоговому учету является лизингодатель.

Пример приведен при условии - лизингополучатель в 2021 году ведет бухгалтерский учет по правилам ФСБУ 25/2018

Условия договора

Таблица №2

№ п/п	Параметр
1.1.	Предмет аренды: автобус магистральный (IV амортизационная группа)
1.2.	Дополнительные услуги: помощь на дороге, заправочная карта, техническое обслуживание предмета аренды
1.3.	Выбор предмета аренды, продавца и условий приобретения предмета аренды осуществил арендатор
1.4.	По условиям договора платежи, уплаченные до начала аренды (аванс) не являются «платежами с условием» и не обладают правом возвратности
1.5.	По условиям договора предмет аренды находится на налоговом учете у арендодателя
1.6.	Исходя из требований ФСБУ 25/2018 аренда по договору квалифицируется как неоперационная

Параметры договора

Таблица №3

№ п/п	Параметр	Значение
2.1.	Дата подписания договора	10.05.2021
2.2.	Сумма договора	
2.2.1.	* без НДС, руб.	25 170 000
2.2.2.	* НДС, руб.	5 034 000
2.2.3.	* с НДС, руб.	30 204 000

2.3.	Дата авансового платежа до начала аренды	12.05.2021
2.4.	Сумма авансового платежа	
2.4.1.	* без НДС, руб.	2 000 000
2.4.2.	* НДС, руб.	400 000
2.4.3.	* с НДС, руб.	2 400 000
2.5.	Стоимость предмета аренды	
2.5.1.	* без НДС, руб.	20 000 000
2.5.2.	* НДС, руб.	4 000 000
2.5.3.	* с НДС, руб.	24 000 000
2.6.	Дата передачи в аренду	03.08.2021

График платежей по договору

Таблица №4

№ платежа	Дата	Сумма с НДС, руб.	НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.
1	2	3	4	5
ИТОГО с авансом:		30 204 000	5 034 000	25 170 000
Аванс	12.05.21	2 400 000	400 000	2 000 000
1	10.08.21	0	0	0
2	10.09.21	4 200 000	700 000	3 500 000
3	10.10.21	3 600 000	600 000	3 000 000
4	10.11.21	2 400 000	400 000	2 000 000
5	10.12.21	2 400 000	400 000	2 000 000
6	10.01.22	2 400 000	400 000	2 000 000
7	10.02.22	1 800 000	300 000	1 500 000
8	10.03.22	1 800 000	300 000	1 500 000
9	10.04.22	1 800 000	300 000	1 500 000
10	10.05.22	1 200 000	200 000	1 000 000
11	10.06.22	1 200 000	200 000	1 000 000
12	10.07.22	1 200 000	200 000	1 000 000
13	10.08.22	1 188 000	198 000	990 000
14	10.09.22	1 188 000	198 000	990 000
15	10.10.22	1 188 000	198 000	990 000
Выкуп	02.11.22	240 000	40 000	200 000

Примечание: В состав арендных платежей входит оплата за временное владение и пользование предметом аренды и предоставленные арендодателем дополнительные услуги

График начислений по договору для целей налогового учета

Таблица №5

№ платежа	Дата	Сумма с НДС, руб.	НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.
1	2	3	4	5
Итого:		30 204 000	5 034 000	25 170 000
1	31.08.21	2 400 000	400 000	2 000 000
2	30.09.21	4 200 000	700 000	3 500 000

3	31.10.21	3 600 000	600 000	3 000 000
4	30.11.21	2 400 000	400 000	2 000 000
5	31.12.21	2 400 000	400 000	2 000 000
6	31.01.22	2 400 000	400 000	2 000 000
7	28.02.22	1 800 000	300 000	1 500 000
8	31.03.22	1 800 000	300 000	1 500 000
9	30.04.22	1 800 000	300 000	1 500 000
10	31.05.22	1 200 000	200 000	1 000 000
11	30.06.22	1 200 000	200 000	1 000 000
12	31.07.22	1 200 000	200 000	1 000 000
13	31.08.22	1 188 000	198 000	990 000
14	30.09.22	1 188 000	198 000	990 000
15	31.10.22	1 188 000	198 000	990 000
Выкуп	02.11.22	240 000	40 000	200 000

Примечание:

- 1) В налоговом учете расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно. (НК РФ, ст. 272, п. 1). В нашем примере сторонами договора принят вариант признания расходов/доходов в том отчетном периоде, в котором они возникают на основании условий договора в виде арендных (лизинговых платежей) зафиксированных в Графике начислений по договору для целей налогового учета (таблица №5).
- 2) В налоговом учете датой признания расхода в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество является дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода (пп.3 п.7 ст. 272 НК РФ). В нашем примере датой признания расходов сторонами договора принята последняя дата месяца, зафиксированная в Графике начислений по договору для целей налогового учета (таблица №5).
- 3) На базе данных по договору «График начислений по договору для целей налогового учета» сторонами начисляется НДС, выписываются счет-фактуры, а также рассчитывается налог на прибыль.

Акт приема-передачи предмета аренды от лизингодателя лизингополучателю в финансовый лизинг (обязательные реквизиты)

Таблица №6

Показатель	Значение показателя
Дата начала аренды	03.08.2021
Предмет аренды	Автобус магистральный
Идентификация предмета аренды	Номер автобуса, номер двигателя, отличительные технические характеристики, ...
*Стоимость предмета аренды без НДС, руб.	20 000 000

**Примечание: Показатель не является обязательным. В нашем примере он присутствует*

До даты начала аренды арендатор осуществляет оплату платежей, оговоренных условиями договора.

Журнал операций арендатора

Таблица №7

Дата	Содержание операций по БУ	БУ			НУ			Содержание операций по НУ
		Д-т	К-т	Сумма	Д-т	К-т	Сумма	
	Аванс							
12.05.21	Оплата аванса с НДС 20%	60	51	2 400 000	Н76Аванс	Н51	2 400 000	Оплата аванса с НДС 20%

2. Операции на дату начала аренды

2.1. Положения ФСБУ 25/2018, обязательные к исполнению на дату начала аренды

На дату начала аренды арендатору необходимо выполнить действия, описанные в пунктах 10, 13, 14, 15 ФСБУ25/2018

ФСБУ25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

10. Арендатор признает предмет аренды на дату предоставления предмета аренды в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательства по аренде, если иное не установлено настоящим Стандартом. 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), с учетом особенностей, установленных настоящим Стандартом.

13. Право пользования активом признается по фактической стоимости. Фактическая стоимость права пользования активом включает:

а) величину первоначальной оценки обязательства по аренде;

б) арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты;

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

г) величину подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства, в частности, по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды.

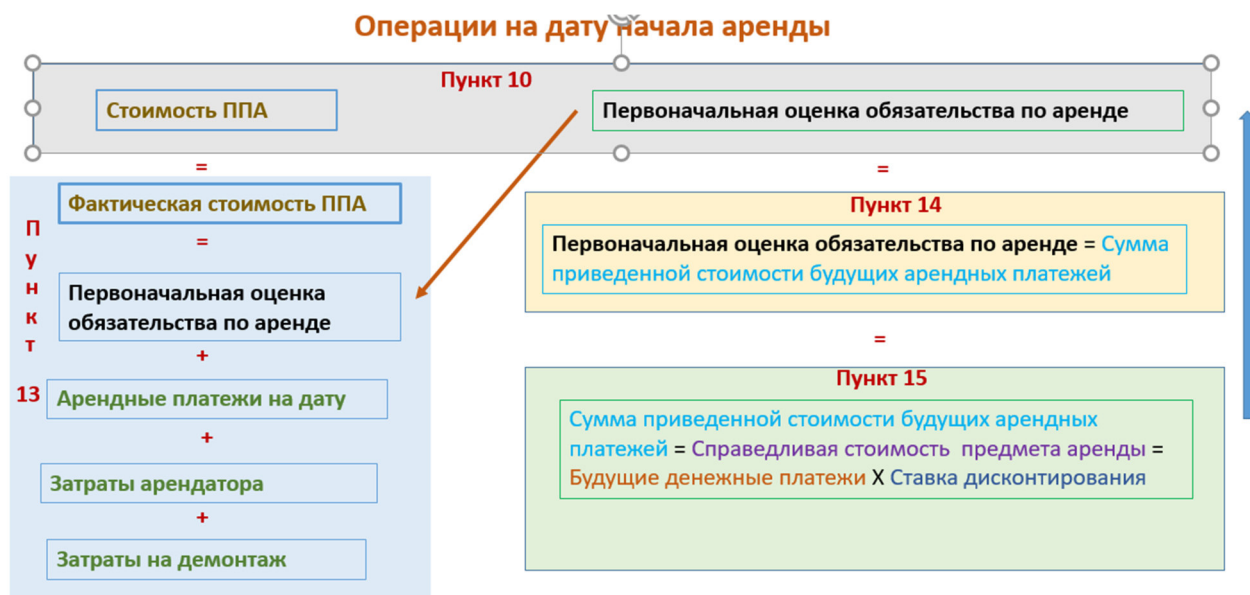
14. Обязательство по аренде первоначально оценивается как сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки.

Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета, может первоначально оценивать обязательство по аренде как сумму номинальных величин будущих арендных платежей на дату этой оценки.

15. 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, указанных в [подпункте "е" пункта 7](#) настоящего Стандарта, которые учтены в составе арендных платежей.

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

Показатели, определяемые на дату начала аренды в соответствии с ФСБУ25/2018, условно можно представить Схемой 2. Отметим, что все параметры в расчетах принимаются по состоянию на дату начала аренды.



2.2. Определение показателей «Первоначальная оценка обязательства по аренде» и «Фактическая стоимость права пользования активом» на дату начала аренды

Анализ схемы 2 показывает, что процесс серии операций на день начала аренды необходимо начать с исполнения пункта 15 ФСБУ 25/2018. Осуществляя расчеты, базирующиеся на пунктах 10, 13, 14, 15 ФСУ 25/2018, необходимо учитывать следующее соотношение экономических показателей на дату начала аренды:

$$\text{Первоначальная оценка обязательства по аренде} = \text{Сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей} = \text{Справедливая стоимость предмета аренды} = \text{Будущие денежные платежи} \times \text{Ставка дисконтирования}$$

Для определения первоначальной оценки обязательства (приведенной стоимости будущих арендных платежей) необходимо знать три показателя:

- Справедливая стоимость предмета аренды
- Будущие денежные платежи
- Ставку дисконтирования

Справедливая стоимость предмета аренды равна стоимости предмета аренды без НДС, которая в примере указана в Акте приема-передачи предмета аренды от лизингодателя лизингополучателю в финансовый лизинг и равна 20 000 000 руб. (см. таблицу № 6). Эта величина определялась арендодателем/арендатором с использованием Рекомендации БМИЦ Р-133/2021-ОК Лизинг «Справедливая стоимость предмета аренды». Предмет аренды, приобретенный в рыночных условиях между независимыми субъектами, принимается за справедливую стоимость для целей бухгалтерского учета.

Расчет Обязательства по аренде на дату начала аренды

Таблица №8

Показатель	Значение
Справедливая стоимость без НДС, руб.	20 000 000
Авансовые платежи, оплаченные до и на дату начала аренды, руб.	- 2 000 000
Обязательство по аренде на дату начала аренды	18 000 000

Примечание:

- На основании Рекомендации БМЦ Р-134/2021-ОК Лизинг «Авансы по финансовой аренде» арендатор квалифицировал платеж до даты начала аренды, как предварительный платеж, уменьшающий обязательство по аренде на дату начала аренды

Будущие денежные платежи представлены в Графике платежей по договору - колонка 5 «Сумма без НДС, руб.», показатели после даты начала аренды. (см. таблицу №4). В состав будущих денежных платежей включается и выкупная цена предмета аренды на основании Графика платежей.

На основании Рекомендаций БМЦ Р-130/2021-ОК Лизинг «Арендный и неарендный компоненты договора» и параграфа 15 МСФО (IFRS) 16 «Аренда» арендатор вправе не выделять в договоре неарендный компонент и учитывать его вместе с арендным компонентом в порядке установленным ФСБУ 25/2018. В нашем примере арендатор не проводит выделение неарендной компоненты (помощь на дороге, заправочная карта, техническое обслуживание предмета аренды).

Ставка дисконтирования – неизвестная величина.

Если в формуле, состоящей из трех элементов, два элемента известны, то третий можно найти. Для этого рекомендуется использовать формулу Excel ЧИСТВНДОХ, или иную формулу, позволяющую найти дисконтированную процентную ставку (в терминах формулы ЧИСТВНДОХ – внутреннюю ставку доходности).

Расчеты осуществляются по следующей формуле:

Первоначальная оценка обязательства по аренде (Приведенная стоимость будущих арендных платежей) =

$$= \sum_{i=1}^N \frac{ЛП_i}{(1+r)^{D_i}}$$

где

$ЛП_i$ – будущий лизинговый платеж по графику на конкретную дату

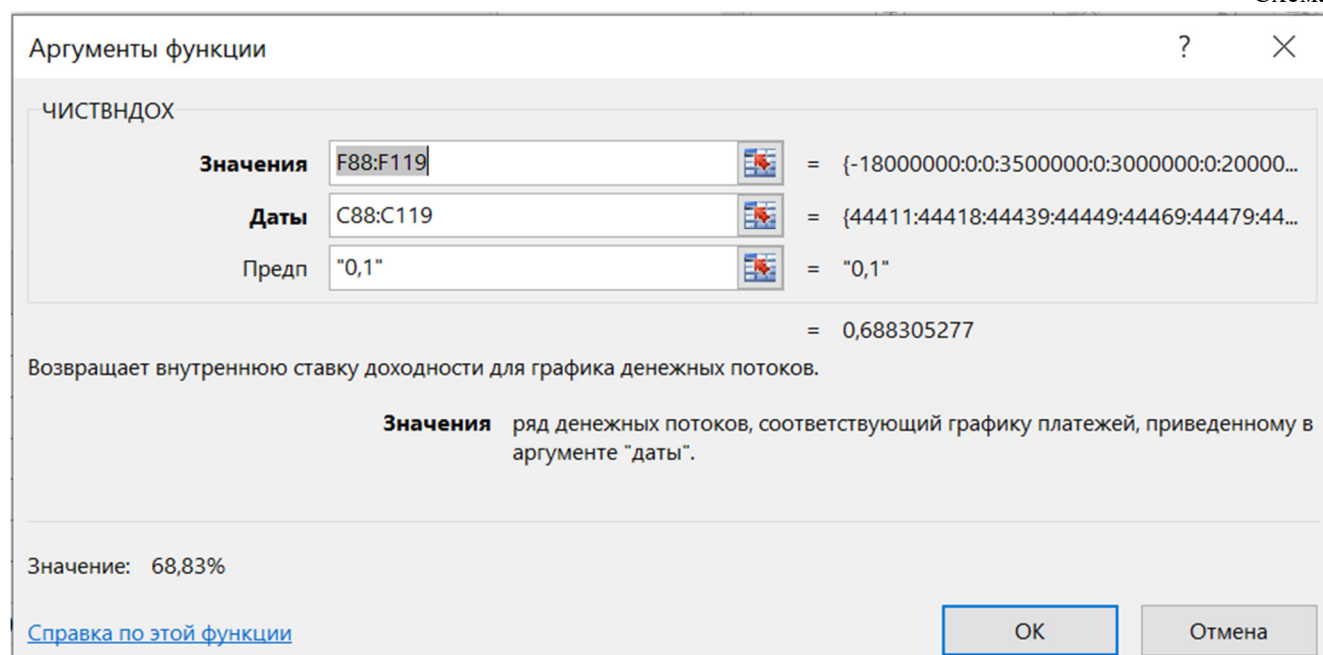
r – ставка дисконтирования или ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды (в долях единицы)

D_i – количество дней между датой расчета приведенной стоимости и датой i -го лизингового платежа

N – количество платежей

Окно Excel для внесения параметров формулы ЧИСТВНДОХ

Схема 3



Арендатор может встретиться с ситуацией, когда в договоре и в Акте приема-передачи предмета аренды в финансовую аренду не указана стоимость предмета аренды, которую можно принять за справедливую, и не указана ставка дисконтирования. В этом случае арендатор в своих действиях ориентируется на второй абзац пункта 15 ФСБУ 25/2018, в котором говорится: «В случае, если ставка дисконтирования не может быть определена в соответствии с первым абзацем настоящего пункта, применяется ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды.» В подобной ситуации рекомендуется использовать формулу Excel ЧИСТНЗ или иную формулу, позволяющую найти первоначальную оценку обязательства по аренде (в терминах формулы ЧИСТНЗ - чистую приведенную стоимость).

Окно Excel для внесения параметров формулы ЧИСТНЗ

Аргументы функции

ЧИСТНЗ

Ставка: G83 = 0,688305277

Значения: A88:A119 = {0:0:0:3500000:0:3000000:0:2000000:0:2000...}

Даты: C88:C119 = {44411:44418:44439:44449:44469:44479:44...}

= 18000000,01

Возвращает чистую приведенную стоимость для графика денежных потоков.

Ставка ставка дисконтирования, применяемая к денежным потокам.

Значение: 18000000,01

[Справка по этой функции](#)

Схема 4

2.3. Расчет рабочих графиков по бухгалтерскому и налоговому учету

Для определения процентной ставки и процентных расходов по каждому месяцу, арендатор может создать для целей бухгалтерского учета рабочий табличный материал, представленный в Таблице 9.

Рабочий график по бухгалтерскому учету

Таблица №9

Процентная ставка = 68,83%

Дата	Сумма с НДС, руб.	НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.	% начисленные по БУ	Обязательство по аренде, на начало дня
2	3	4	5	6	7
	30 204 000	5 034 000	25 170 000	5 170 000	
12.05.21	2 400 000	400 000	2 000 000		
03.08.21	Начало аренды				18 000 000

10.08.21	0	0	0	0	0
31.08.21				737 895	18 737 895
10.09.21	4 200 000	700 000	3 500 000	270 801	15 508 696
30.09.21			0	451 505	15 960 201
10.10.21	3 600 000	600 000	3 000 000	230 658	13 190 859
31.10.21				403 518	13 594 377
10.11.21	2 400 000	400 000	2 000 000	196 467	11 790 844
30.11.21				343 267	12 134 111
10.12.21	2 400 000	400 000	2 000 000	175 363	10 309 474
31.12.21				315 374	10 624 848
10.01.22	2 400 000	400 000	2 000 000	153 551	8 778 399
31.01.22				268 537	9 046 936
10.02.22	1 800 000	300 000	1 500 000	130 747	7 677 683
28.02.22				200 879	7 878 562
10.03.22	1 800 000	300 000	1 500 000	113 862	6 492 423
31.03.22				198 608	6 691 031
10.04.22	1 800 000	300 000	1 500 000	96 699	5 287 730
30.04.22				153 942	5 441 672
10.05.22	1 200 000	200 000	1 000 000	78 643	4 520 316
31.05.22				138 280	4 658 595
10.06.22	1 200 000	200 000	1 000 000	67 326	3 725 922
30.06.22				108 473	3 834 394
10.07.22	1 200 000	200 000	1 000 000	55 415	2 889 809
31.07.22				88 401	2 978 211
10.08.22	1 188 000	198 000	990 000	43 041	2 031 252
31.08.22				62 137	2 093 389
10.09.22	1 188 000	198 000	990 000	30 254	1 133 643
30.09.22				33 004	1 166 647
10.10.22	1 188 000	198 000	990 000	16 860	193 507
31.10.22				5 920	199 427
02.11.22	240 000	40 000	200 000	573	0

Примечание:

- 1) В нашем примере арендатор на основании пункта 4 Рекомендаций БМЦ Р-130/2021-ОК Лизинг «Арендный и неарендный компоненты договора» и на основании параграфа 15 МСФО (IFRS) 16 «Аренда» принял решение не выделять в договоре неарендный компонент и учитывать его вместе с арендным компонентом.
- 2) В нашем примере показатель «Процентная ставка» определялся на основании формулы Excel ЧИСТВНДОХ
- 3) В колонке 6 "% начисленные по БУ" таблицы 9 данные определяются на основании пункта 19 ФСБУ 25/2018.
- 4) Для расчета показателей колонки 6 «% начисленные по БУ» таблицы 9 используется формула:

$$\% \text{ на дату} = \text{Сумма долга} * ((1 + \text{ставка})^{((\text{Дата } n - \text{Дата } n-1) / 365) - 1})$$

Расчет параметров амортизации ППА осуществляется на дату начала аренды. Стоимость ППА равна величине, отраженной на счете «01 Аренда» и представляющей сумму трех элемента в соответствии с пунктом 13 ФСБУ 25/2018 (см. таблицу №12).

Расчет амортизации ППА

Показатель	Значение
Стоимость ППА, руб.	20 000 000
Срок аренды, мес.	15
Амортизационные отчисления в месяц при линейном методе амортизации, руб.	1 333 333

Примечание:

1) На вопрос о дате начала начисления амортизации ППА и дате прекращения начисления амортизации по ППА отвечает пункт 33 ФСБУ 6/2020: «Начисление амортизации объекта основных средств:

а) начинается с даты его признания в бухгалтерском учете. По решению организации допускается начинать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете;

б) прекращается с момента его списания с бухгалтерского учета. По решению организации допускается прекращать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта основных средств с бухгалтерского учета.

В нашем примере принято правило начисления ППА с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете.

2) ФСБУ6/20 «Основные средства» в пункте 6 указывает «Срок полезного использования объекта основных средств определяется исходя из:

а) ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;»

В нашем примере принят срок полезного использования равный сроку аренды

По налоговому учету на дату начала аренды подготавливается Рабочий график.

Рабочий график по налоговому учету

Таблица 11

№ платежа	Дата	Сумма с НДС, руб.	НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.	Сумма арендного платежа, принимаемого в расходы по налогу на прибыль	Выкуп
1	2	3	4	5		8
Итого по договору:		30 204 000	5 034 000	25 170 000	24 970 000	200 000
Итого выкуп:		240 000	40 000	200 000		200 000
Итого по аренде:		29 964 000	4 994 000	24 970 000	24 970 000	
1	31.08.21	2 400 000	400 000	2 000 000	2 000 000	
2	30.09.21	4 200 000	700 000	3 500 000	3 500 000	
3	31.10.21	3 600 000	600 000	3 000 000	3 000 000	
4	30.11.21	2 400 000	400 000	2 000 000	2 000 000	
5	31.12.21	2 400 000	400 000	2 000 000	2 000 000	
6	31.01.22	2 400 000	400 000	2 000 000	2 000 000	
7	28.02.22	1 800 000	300 000	1 500 000	1 500 000	
8	31.03.22	1 800 000	300 000	1 500 000	1 500 000	

9	30.04.22	1 800 000	300 000	1 500 000	1 500 000	
10	31.05.22	1 200 000	200 000	1 000 000	1 000 000	
11	30.06.22	1 200 000	200 000	1 000 000	1 000 000	
12	31.07.22	1 200 000	200 000	1 000 000	1 000 000	
13	31.08.22	1 188 000	198 000	990 000	990 000	
14	30.09.22	1 188 000	198 000	990 000	990 000	
15	31.10.22	1 188 000	198 000	990 000	990 000	
Выкуп	02.11.22	240 000	40 000	200 000		200 000

Примечание: В настоящей работе рассматривается учет предмета аренды у арендодателя. Налоговый учет у арендатора проводится с отнесением размера лизинговых платежей на расходы в соответствии с принятым по договору Графиком начисления лизинговых платежей для целей налогового учета (См. таблицу №5).

3. Операции по бухгалтерскому и налоговому учету на дату начала аренды

На дату начала аренды бухгалтерский учет арендатора отражает:

- Процесс формирования фактической стоимости ППА
- Признание ППА
- Первоначальную оценку обязательств по аренде
- Признание платежей, осуществленных по договору до даты начала аренды и на дату начала аренды, как авансовых платежей по аренде.

Операции по бухгалтерскому и налоговому учету на дату начала аренды представлены в таблице №12.

Журнал операций арендатора на дату начала аренды

Таблица №12

Дата	Содержание операций по БУ	БУ			НУ			
		Д-т	К-т	Сумма	Д-т	К-т	Сумма	Содержание операций по НУ
	Формирование фактической стоимости ППА							
03.08.21	* Затраты арендатора по доведению предмета аренды до состояния пригодного к использованию (ФСБУ25/2018, пункт 13в)	08	76 Затраты	0				
	Признание ППА на дату начала аренды							
03.08.21	Отражение первоначальной оценки обязательства по аренде (ФСБУ25/2018 пункт 10, пункт 13а)	08	76 Обязат	18 000 000				
03.08.21	**Отнесение на ППА арендных платежей на дату начала аренды-авансы (ФСБУ25/2018, пункт 13б)	08	60	2 000 000				
03.08.21	Выделен НДС по авансу	76НДС	60	400 000				
03.08.21	***Отнесение на ППА будущих затрат арендатора по демонтажу, восстановлению окружающей среды,...(ФСБУ25/2018, пункт 13г)	08	97 Аренда/Де монтаж	0				
03.08.21	Признание ППА (ФСБУ25/2018, пункт 10)	01 Аренда	08	20 000 000				

Примечание:

*Если предмет аренды передается арендатору до даты начала аренды и он осуществляет затраты по доведению предмета аренды до состояния пригодного к использования, то этот вид затрат на счет 08 относится по мере их возникновения. В нашем примере на основании условий договора такого рода работы арендатор не выполняет - сумма по операции "0".

** Квалификацию платежей, осуществленных до и на дату начала аренды, рекомендуется проводить с учетом положений Рекомендации БМЦ Р-134/2020-ОК Лизинг "Авансы по финансовой аренде".

***В нашем примере по условиям договора арендатор не осуществляет работы по демонтажу, восстановлению окружающей среды, ... По этой причине сумма по операции равна "0".

Оборотно-сальдовые ведомости по бухгалтерского и налогового учету на дату начала аренды

Таблица №13

Оборотно-сальдовая ведомость БУ					Обороты и сальдо в НУ				
счет	сальдо на начало дня 03.08.21	Д-т	К-т	сальдо на конец дня 03.08.21	Счет	сальдо на начало дня 03.08.21	Д-т	К-т	сальдо на конец дня 03.08.21
01Аренда		20 000 000		20 000 000					
08		20 000 000	20 000 000	0					
60	2 400 000		2 400 000	0	Н76Аванс	2 400 000			2 400 000
76Обязат.			18 000 000	-18 000 000					
76НДС		400 000		400 000					
ИТОГО	2 400 000	40 400 000	40 400 000	2 400 000	ИТОГО	2 400 000			2 400 000

4. Операции по бухгалтерскому и налоговому учету в период срока аренды

Бухгалтерский учет в период срока аренды осуществляется в соответствии с пунктами 17-20 ФСБУ 25/2018.

ФСБУ25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

17. Стоимость права пользования активом погашается посредством амортизации, за исключением случаев, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются. Срок полезного использования права пользования активом не должен превышать срок аренды, если не предполагается переход к арендатору права собственности на предмет аренды.

18. Величина обязательства по аренде после признания увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически уплаченных арендных платежей.

19. Величина начисляемых процентов определяется как произведение обязательства по аренде на начало периода, за который начисляются проценты, и процентной ставки, определенной в соответствии с [пунктом 15](#) настоящего Стандарта. Периодичность начисления процентов выбирается арендатором в зависимости от периодичности арендных платежей и от наступления отчетных дат.

20. Начисленные по обязательству по аренде проценты отражаются в составе расходов арендатора, за исключением той их части, которая включается в стоимость актива.

В период аренды ежемесячно проводится комплекс бухгалтерский операций по начислению лизинговых платежей к оплате, получению лизинговых платежей и при закрытии месяца. В таблице № 14 -17 отражены ежемесячно повторяющиеся операции на примере двух месяцев.

Журнал операций в августе месяце 2021 года

Таблица №14

Дата	Содержание операций по БУ	БУ			НУ			
		Д-т	К-т	Сумма	Д-т	К-т	Сумма	Содержание операций по НУ
10.08.21	Начисление лизингового платежа в соответствии с Графиком платежей по договору							
10.08.21	Начисление % расхода (ФСБУ25/2018, пункт 18,20)	20	76Обязат	0				
10.08.21	Начислен ЛП к оплате по Графику (ФСБУ25/2018, пункт 18)	76Обязат	60.01	0				
10.08.21	Начислен НДС на ЛП к оплате	76НДС	60.01	0				
31.08.21	Начисления в конце месяца							
31.08.21	Начисление % расхода (ФСБУ25/2018, пункт 18,20)	20	76Обязат	737 895	Н20	Н60.01	2 000 000	Признание услуги по аренде
31.08.21	Начисление амортизации по ППА	20	02Аренда	0	Н76НДС (19)	Н60.01	400 000	Начисление НДС на размер

	(ФСБУ25/2018 пункт 17)							признанной услуги по аренде
31.08.21					H60.01	H76Аванс	2 400 000	Зачет оплаченного аванса
31.08.21	Заккрытие счета 20	90.02	20	737 895	H90.02	H20	2 000 000	Заккрытие счета 20
31.08.21	Поступила счет-фактура от арендодателя							
31.08.21	Поступила счет-фактура от арендодателя/Принятие к вычету НДС	68.02	76НДС	400 000	H68.02	H76НДС (19)	400 000	Поступила счет-фактура от арендодателя

Примечание:

- 1) Данными для выполнения операций по бухгалтерскому учету служит информация таблицы 9 «Рабочий график по бухгалтерскому учету» и таблицы 10 «Расчет амортизации по ППА»
- 2) Данными для проведения операций по налоговому учету служит информация таблицы 11 «Рабочий график по налоговому учету»
- 3) Несмотря на то, что 10.08.21 не планировался к получению лизинговый платеж, он представлен в нашем примере, так как был сделан акцент на цикличность операций и их алгоритмичность. Подобная ситуация может быть и при сезонном характере платежей, но это не повлияет на характер ежемесячно проводимых бухгалтерских операций в программном варианте.
- 4) Отражение ежемесячных операций в бухгалтерском учете арендатора строится на графике платежей и не зависит от фактической даты перечисления платежа. При перечислении платежа ранее или позднее графика, проценты по договору не пересчитываются, график не изменяется

Оборотно-сальдовая ведомость по БУ и НУ за август м-ц 2021 г.

Таблица №15

Оборотно-сальдовая ведомость БУ					Обороты и сальдо в НУ				
счет	сальдо на 03.08.21	Д-т	К-т	сальдо на 31.08.21	счет	сальдо на 03.08.21	Д-т	К-т	сальдо на 31.08.21
01Аренда	20 000 000			20 000 000					
02Аренда			0	0					
20		737 895	737 895	0	H20		2 000 000	2 000 000	0
60.01					H60.01		2 400 000	2 400 000	0
68.02		400 000		400 000	H68.02		400 000		400 000
76Аванс	0		0	0					
76Обязат.	-18 000 000		737 895	-18 737 895	H76Аренда	2 400 000		2 400 000	0
76НДС	400 000	0	400 000	0	H76НДС (19)	0	400 000	400 000	0
90.02		737 895		737 895	H90.02		2 000 000		2 000 000
ИТОГО	2 400 000	1 875 790	1 875 790	2 400 000	ИТОГО	2 400 000	7 200 000	7 200 000	2 400 000

Журнал операций за сентябрь месяц 2021 года

Дата	Содержание операций по БУ	БУ			НУ			
		Д-т	К-т	Сумма	Д-т	К-т	Сумма	Содержание операций по НУ
10.09.21	Начисление % расхода (ФСБУ25/2018, пункт 18,20)	20	76Обязат	270 801				
10.09.21	Начислен ЛП к оплате по Графику (ФСБУ25/2018, пункт 18)	76Обязат	60.01	3 500 000				
	Начислен НДС на ЛП к оплате	76НДС	60.01	700 000				
	Начисления в конце месяца							
30.09.21	Начисление % расхода (ФСБУ25/2018, пункт 18,20)	20	76Обязат	451 505				
30.09.21	Начисление амортизации по ППА (ФСБУ25/2018 пункт 17)	20	02Аренда	1 333 333	Н20	Н60.01	3 500 000	Признание услуги по аренде
30.09.21					Н76 НДС (19)	Н60.01	700 000	Начисление НДС на размер признанной услуги по аренде
30.09.21	Закрытие счета 20	90.02	20	2 055 639	Н90.02	Н20	3 500 000	Закрытие счета 20
	Поступила счет-фактура от арендодателя							
30.09.21	Поступила счет-фактура от арендодателя/Принятие к вычету НДС	68.02	76НДС	700 000	Н68.02	Н76 НДС (19)	700 000	Поступила счет-фактура от арендодателя

Оборотно-сальдовая ведомость по БУ и НУ за сентябрь месяц 2021 г.

Таблица №17

Оборотно-сальдовая ведомость БУ					Обороты и сальдо в НУ				
счет	сальдо на 31.08.21	Д-т	К-т	сальдо на 30.09.21	счет	сальдо на 31.08.21	Д-т	К-т	сальдо на 30.09.21
01Аренда	20 000 000			20 000 000					
02Аренда	0		1 333 333	-1 333 333					
20	0	2 055 640	2 055 640	0	Н20	0	3 500 000	3 500 000	0
60.01	0		4 200 000	-4 200 000	Н60.01	0		4 200 000	-4 200 000
68.02	400 000	700 000		1 100 000	Н68.02	400 000	700 000		1 100 000
76Обязат.	-18 737 895	3 500 000	722 306	-15 960 201	Н76Аренда	0			0
76НДС	0	700 000	700 000	0	Н76НДС (19)	0	700 000	700 000	0
90.02	737 895	2 055 640		2 793 534	Н90.02	2 000 000	3 500 000		5 500 000

ИТОГО	2 400 000	9 011 279	9 011 279	2 400 000	ИТОГО	2 400 000	8 400 000	8 400 000	2 400 000
-------	-----------	-----------	-----------	-----------	-------	-----------	-----------	-----------	-----------

5. Операции по выкупу предмета аренды

Журнал операций на дату выкупа предмета аренды

Таблица №18

Дата	Содержание операций по БУ	БУ			НУ			
		Д-т	К-т	Сумма	Д-т	К-т	Сумма	Содержани е операций по НУ
02.11.22	Начисление % расхода (ФСБУ25/2018, пункт 18, 20)	20	76Обязат	573				
02.11.22	Начислен ЛП к оплате по Графику (ФСБУ25/2018, пункт 18)	76Обязат	60.01	200 000				
02.11.22	Начислен НДС на ЛП к оплате	76НДС	60.01	40 000				
02.11.22	Закрытие сделки	90.02	20	573				
02.11.22					Выкуп предмета аренды			
02.11.22					H01	H08	200 000	Приобретение права собственности на основное средство
02.11.22					H08	H60.01	200 000	
					H76НДС (19)	H60.01	40 000	Начисление НДС на выкупной платеж
	Поступила счет-фактура от арендодателя							
02.11.22	Поступила счет-фактура от арендодателя/Принятие к вычету НДС	68.02	76НДС	40 000	H68.02	H76НДС(19)	40 000	Поступила счет-фактура от арендодателя
	Принятие к учету ОС как собственного средства							
02.11.22	ППА принят к учету в составе собственных ОС	01 Собств	01Аренда	20 000 000				
02.11.22	Амортизация по ППА учтена как амортизация по собственному ОС	02 Аренда	02 Собств.	18 666 667				

Оборотно-сальдовая ведомость по БУ и НУ на дату выкупа предмета аренды

Таблица №19

Оборотно-сальдовая ведомость БУ					Обороты и сальдо в НУ				
счет	сальдо на 31.10.22	Д-т	К-т	сальдо на 02.11.22	счет	сальдо на 31.10.22	Д-т	К-т	сальдо на 02.11.22
01 Собст		20 000 000		20 000 000	H01Собст		200 000		200 000
01Аренда	20 000 000		20 000 000	0					
02Собст			18 666 667	-18 666 667					
02Аренда	-18 666 667	18 666 667		0					

20	0	573	573	0					
60.01	-27 564 000		240 000	27 804 000	H60.01	-27 564 000		240 000	-27 804 000
68.02	4 994 000	40 000		5 034 000	H68.02	4 994 000	40 000		5 034 000
76Обязат.	-199 427	200 000	573	0					
76НДС	0	40 000	40 000	0	H76НДС (19)	0	40 000	40 000	0
90.02	5 169 427	573		5 170 000	H90.02	24 970 000	0	0	24 970 000
ИТОГО	-16 266 667	38 947 813	38 947 813	-16 266 667	ИТОГО	2 400 000	280 000	280 000	2 400 000

6. Послесловие

Представленные методологические материалы могут находить реализацию в различных вариантах бухгалтерских проводок. В качестве примера рекомендуем ознакомиться с программными продуктами фирмы «1С» для арендаторов, разработанными по правилам ФСБУ 25/2018.

Вся актуальная информация по учету в решениях 1С доступна пользователям на сайте ИТС фирмы 1С: <https://its.1c.ru>.

Статьи по бухгалтерскому учету, налогообложению, отчетности, МСФО, анализу бухгалтерской информации также можно прочитать на сайте buh.ru.

В качестве примера рекомендуется ознакомиться с реализацией операций по ФСБУ 25/2018 в программных продуктах:

1. "1С:ERP Управление предприятием" по ссылкам:
 - а) учет операционной аренды
<https://its.1c.ru/db/erp25doc#bookmark:propertyrent:PropertyRent>
 - б) учет финансовой аренды (лизинга)
<https://its.1c.ru/db/erp25doc#bookmark:leasing:LeaseAgreement>.
2. "1С:Бухгалтерия 8", например, обратившись к ссылкам:
https://its.1c.ru/db/updinfo#content:919:1:issogl1_2
<https://buh.ru/articles/documents/129545/>
<https://buh.ru/articles/documents/132103/>
<https://buh.ru/articles/documents/133156/>
<https://buh.ru/articles/faq/133210/>