**С 1 января 2022 г. операции по аренде (лизингу) учитываются в соответствии с** **ФСБУ 25/2018** "Бухгалтерский учет аренды", утвержденным Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н.

**Как организации перейти на учет аренды (лизинга) по ФСБУ 25/2018**

|  |
| --- |
| Для перехода на учет аренды по ФСБУ 25/2018 необходимо внести изменения или дополнения в учетную политику.Арендодатели по действующим договорам не операционной (финансовой) аренды пересчитывают показатели бухгалтерской отчетности ретроспективно. По договорам операционной аренды при переходе на применение ФСБУ 25/2018 пересчет показателей отчетности не требуется.Арендаторы отражают переход на применение ФСБУ 25/2018 ретроспективно или упрощенным способом. В ряде случаев учет у арендатора не изменится. |

**1. С какого периода операции по договорам аренды (лизинга) учитываются согласно ФСБУ 25/2018**

Стандарт обязателен к применению с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г. Следовательно, начать отражать в бухучете операции по аренде (лизингу) по новым правилам надо с 1 января 2022 г. При этом не имеет значения, есть ли в вашем договоре лизинга условие о том, на чьем балансе учитывается предмет лизинга.

Начать применять ФСБУ 25/2018 вы можете и раньше, раскрыв этот факт в бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. 48 ФСБУ 25/2018, п. 23 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", Приложение к Письму Минфина России от 21.01.2019 N 07-04-09/2654).

Перейти досрочно есть смысл в том году, на который приходится начало срока аренды, истекающего после 31 декабря 2022 г., если других договоров аренды у вас либо нет, либо они будут завершены до конца года перехода. В таком случае вам не придется менять порядок учета ни по одному из договоров аренды. Ведь можно не применять ФСБУ 25/2018 к договорам аренды (лизинга), исполнение которых истекает до 31 декабря года, с которого вы начали применять ФСБУ 25/2018 (п. 51 ФСБУ 25/2018).

**1.1. В каких случаях начало применения ФСБУ 25/2018 не меняет учет по договору аренды (лизинга):**

* Если ваша организация вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, то по договорам, исполнение которых началось до 2022 г., можно продолжать применять старый порядок учета (п. 52 ФСБУ 25/2018).
* Если срок договора завершится до 31 декабря 2022 г. (или до конца года, с которого вы стали досрочно применять ФСБУ 25/2018 к другим договорам аренды), можете учитывать его по-старому (п. 51 ФСБУ 25/2018).
* Если **вы - арендатор** (лизингополучатель) по договору, согласно которому право собственности на предмет аренды к вам не переходит и выкупить его по цене значительно ниже справедливой стоимости вы не можете, при этом вы не собираетесь сдавать предмет аренды в субаренду, то возможно, что по такому договору учет менять не придется (п. 12 ФСБУ 25/2018). Для этого надо, чтобы дополнительно выполнялось одно из условий (п. 11 ФСБУ 25/2018):
	+ срок аренды не более 12 месяцев;
	+ рыночная стоимость предмета аренды без учета износа не превышает 300 000 руб.;
	+ ваша организация вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета.
* Если **вы - арендодатель** (лизингодатель) и классифицируете объекты учета аренды по договору в качестве объектов учета [операционной аренды](#P30), то можете продолжать вести учет по этому договору так же, как вы это делали раньше (п. 41 ФСБУ 25/2018).

Во всех остальных случаях порядок учета по договору аренды (лизинга) **придется изменить**.

|  |
| --- |
| Что такое операционная аренда в целях применения ФСБУ 25/2018Аренду можно отнести к операционной, если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, после его передачи арендатору остаются у арендодателя. Это может подтверждаться, в частности, любым из следующих обстоятельств (п. 26 ФСБУ 25/2018):* срок аренды существенно меньше периода, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;
* предмет аренды - объект, имеющий неограниченный срок использования, потребительские свойства которого с течением времени не изменяются (например, земельные участки и объекты природопользования);
* приведенная стоимость будущих арендных платежей на дату предоставления предмета аренды существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды.

Арендодатель, который вправе применять упрощенные способы учета, может любую аренду учитывать как операционную. Достаточно, чтобы договор не предусматривал перехода к арендатору права собственности на предмет аренды либо возможность его выкупа по цене, существенно меньшей справедливой стоимости на дату выкупа (п. 28 ФСБУ 25/2018). |

|  |
| --- |
| Что такое не операционная (финансовая) аренда в целях применения ФСБУ 25/2018Аренда относится к не операционной (финансовой), если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, после его передачи переходят к арендатору. Это может подтверждаться, в частности, любым из следующих обстоятельств (п. 25 ФСБУ 25/2018):* договором предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору, либо арендатор имеет право на его покупку по цене, значительно ниже его справедливой стоимости;
* срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;
* приведенная стоимость будущих арендных платежей на дату заключения договора сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;
* только арендатор имеет возможность использовать предмет аренды без существенных изменений;
* арендатор имеет право продлить срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной.
 |

**2. Как отразить в учетной политике переход на ФСБУ 25/2018**

Если начало применения ФСБУ 25/2018 означает для вас изменение порядка учета, необходимо внести изменения в учетную политику до 1 января года, с которого вы решили применять ФСБУ 25/2018 (п. п. 10, 12 ПБУ 1/2008).

**Арендатор (лизингополучатель)** отражает в учетной политике, например, следующую информацию:

* о неприменении ФСБУ 25/2018 к договорам, исполнение которых истекает до 31 декабря года, с которого применяется стандарт (п. 51 ФСБУ 25/2018);
* группы предметов аренды, которые не отражаются в качестве права пользования активом (ППА) при сроке аренды не более 12 месяцев (п. 11 ФСБУ 25/2018);
* о применении упрощенного порядка признания и оценки ППА и обязательства по аренде по действующим договорам при переходе на применение ФСБУ 25/2018;
* способы амортизации ППА (п. 17 ФСБУ 25/2018);
* порядок определения сроков полезного использования ППА;
* порядок признания арендных платежей в качестве расхода (равномерно или иным способом) по договорам, по которым организация воспользовалась правом не признавать предмет аренды в качестве ППА и не признавать обязательство по аренде;
* факт применения тех или иных предусмотренных в ФСБУ 25/2018 упрощенных способов ведения бухучета с описанием договоров, в отношении которых они используются;
* порядок определения фактической стоимости ППА и первоначальной оценки задолженности по аренде в случае применения упрощенных способов ведения бухучета (п. п. 13, 14 ФСБУ 25/2018).

**Арендодатель (лизингодатель)** приводит в учетной политике, например, следующую информацию (п. п. 4, 7 ПБУ 1/2008):

* о неприменении ФСБУ 25/2018 к договорам, исполнение которых истекает до 31 декабря года, с которого применяется стандарт;
* в части операционной аренды - порядок признания доходов от аренды (равномерно или иным способом) и их квалификацию (прочие или по обычным видам деятельности) (п. 42 ФСБУ 25/2018, п. п. 5, 7 ПБУ 9/99);
* при наличии права применять упрощенные способы учета - решение учитывать любую аренду как операционную (за исключением договоров, по которым право собственности на объект аренды переходит к арендатору или которые он имеет право выкупить по цене значительно ниже справедливой стоимости) (п. 28 ФСБУ 25/2018).

**3. Как арендатору (лизингополучателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018**

Если с началом применения ФСБУ 25/2018 учет по действующим договорам аренды (лизинга) у вас поменяется, то в бухгалтерском учете и отчетности придется отразить переход на новые правила.

Общий порядок перехода - ретроспективный (п. 49 ФСБУ 25/2018). Это значит, что в бухгалтерской отчетности года, в котором начато применение нового стандарта, показатели за предыдущие годы должны быть пересчитаны так, как если бы новый способ учета применялся с начала аренды по этим договорам.

Вместо этого арендатор вправе применить [упрощенный порядок](#P653) признания и оценки ППА и обязательства по аренде без ретроспективного пересчета показателей отчетности (п. 50 ФСБУ 25/2018).

**3.1. Как арендатору отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018 ретроспективно**

Для ретроспективного пересчета показателей отчетности арендатору (лизингополучателю) необходимо сделать следующее. По состоянию на 1 января первого года применения ФСБУ 25/2018 скорректируйте остатки или отразите входящие сальдо:

* по дебету счета 01 (03) - на фактическую стоимость ППА. Она определяется на дату предоставления предмета аренды (лизинга);
* по кредиту счета 02 - на сумму начисленной амортизации по ППА за период аренды (лизинга), предшествующий началу применения ФСБУ;
* по кредиту счета 76 - на величину обязательства по аренде (лизингу), которая определяется по формуле:

* по кредиту счета 96 - на сумму оценочных обязательств на демонтаж, перемещение и восстановление предмета аренды (лизинга), включенную в фактическую стоимость ППА;
* по счету 84 - на разницу между вышеуказанными дебетовыми и кредитовыми показателями.

При составлении бухгалтерской отчетности за первый год применения ФСБУ 25/2018 пересчитайте сравнительные показатели за два предыдущих года, которые отражаются в этой отчетности.

В учете арендатора по состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 25/2018 могут быть сделаны следующие записи (п. 49 ФСБУ 25/2018, п. 8 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25/2018"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| 1. Признание новых объектов учета |
| Отражена величина обязательства по аренде на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 01 (03)-ППА | 76-обязательство по аренде |
| Отражена сумма амортизации ППА, рассчитанная за период до начала применения ФСБУ 25/2018 | 01 (03)-ППА | 02-ППА |
| Отражена сумма оценочного обязательства на демонтаж, перемещение и восстановление предмета аренды (лизинга) | 01 (03)-ППА | 96 |
| Скорректирована стоимость ППА до его фактической стоимости на дату предоставления предмета аренды (лизинга) с отнесением разницы на нераспределенную прибыль | 01 (03)-ППА(84) | 84(01 (03)-ППА) |
| 2. Списание ранее признанных объектов учета |
| 2.1. Предмет аренды ранее не отражался на балансе арендатора (лизингополучателя) |
| Списан с забалансового учета предмет аренды (лизинга) в случае принятия его к учету в качестве ППА согласно ФСБУ 25/2018 |  | 001 |
| 2.2. Предмет лизинга по условиям договора учитывался у лизингополучателя |
| Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга за период до даты начала применения ФСБУ 25/2018 | 02-лизинг | 01 (03)-лизинг |
| Списана остаточная стоимость предмета лизинга на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-лизинг | 01 (03)-лизинг |
| Списана разница между суммой задолженности по лизинговым платежам и остаточной стоимостью предмета лизинга | 84(76-лизинг) | 76-лизинг(84) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете и отчетности арендатора перехода на ФСБУ 25/2018 с ретроспективным пересчетом показателейНа дату начала применения стандарта (01.01.2020) у организации имеется действующий договор аренды производственного помещения, согласно которому:* дата заключения договора аренды и дата предоставления помещения в аренду (дата подписания акта приема-передачи помещения) - 01.10.2018;
* срок аренды - 7 лет;
* арендный платеж составляет 500 000 руб. (без учета НДС) и уплачивается ежеквартально на первое число каждого квартала;
* общая сумма арендных платежей по договору - 14 000 000 руб. (без учета НДС);
* договором аренды не предусмотрен переход к арендатору права собственности на помещение, а также возможность его выкупа по цене ниже рыночной; помещение не предполагается предоставлять в субаренду.

На 31.12.2019 задолженность по арендным платежам отсутствует.Организации необходимо на дату начала применения ФСБУ 25/2018 (01.01.2020) отразить в учете ППА и обязательство по аренде, поскольку срок аренды превышает 12 месяцев и, кроме того, рыночная стоимость нового аналогичного помещения более 300 000 руб. Сделать это надо так, как будто бы стандарт применялся всегда.Для этого организация рассчитала:**1. Стоимость ППА и обязательство по аренде на дату получения имущества в аренду - 01.10.2018.**Поскольку переход права собственности на помещение по окончании срока аренды не предполагается, организация признает первоначальную оценку ППА равной величине первоначальной оценки обязательства по аренде, которая, в свою очередь, определяется путем дисконтирования номинальных величин будущих арендных платежей.У организации отсутствуют привлеченные заемные средства на условиях, сопоставимых с договором аренды, поэтому в качестве ставки дисконтирования организация приняла ставку, по которой она могла бы получить заем на сопоставимых условиях, - 11,25% годовых.Для дисконтирования квартальных арендных платежей организация определила квартальную ставку дисконтирования по формуле:ставка = ((1 + годовая ставка / 100)1/4 - 1) x 100%.В данном случае квартальная ставка равна 2,70108% (((1 + 11,25% / 100%)1/4 - 1) x 100%).Затем каждый арендный платеж продисконтирован по формуле:П = Н / (1+ r)t, гдеП - приведенная стоимость арендного платежа;Н - номинальная величина арендного платежа без НДС;r - ставка дисконтирования за квартал;t - количество кварталов до платежа.Тогда приведенная стоимость всех арендных платежей, дисконтированных по данной ставке, **на 01.10.2018** составит 9 997 327,51 руб.:

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Кол-во кварталов до платежа | Дата платежа | Арендная плата без НДС | Дисконтированный платеж | Кол-во кварталов до платежа | Дата платежа | Арендная плата без НДС | Дисконтированный платеж |
| 0 | 01.10.2018 | 500 000,00 | 500 000,00 | 14 | 01.04.2022 | 500 000,00 | 344 286,39 |
| 1 | 01.01.2019 | 500 000,00 | 486 849,80 | 15 | 01.07.2022 | 500 000,00 | 335 231,52 |
| 2 | 01.04.2019 | 500 000,00 | 474 045,45 | 16 | 01.10.2022 | 500 000,00 | 326 414,79 |
| 3 | 01.07.2019 | 500 000,00 | 461 577,86 | 17 | 01.01.2023 | 500 000,00 | 317 829,95 |
| 4 | 01.10.2019 | 500 000,00 | 449 438,18 | 18 | 01.04.2023 | 500 000,00 | 309 470,90 |
| 5 | 01.01.2020 | 500 000,00 | 437 617,77 | 19 | 01.07.2023 | 500 000,00 | 301 331,69 |
| 6 | 01.04.2020 | 500 000,00 | 426 108,25 | 20 | 01.10.2023 | 500 000,00 | 293 406,54 |
| 7 | 01.07.2020 | 500 000,00 | 414 901,43 | 21 | 01.01.2024 | 500 000,00 | 285 689,83 |
| 8 | 01.10.2020 | 500 000,00 | 403 989,35 | 22 | 01.04.2024 | 500 000,00 | 278 176,07 |
| 9 | 01.01.2021 | 500 000,00 | 393 364,27 | 23 | 01.07.2024 | 500 000,00 | 270 859,93 |
| 10 | 01.04.2021 | 500 000,00 | 383 018,63 | 24 | 01.10.2024 | 500 000,00 | 263 736,20 |
| 11 | 01.07.2021 | 500 000,00 | 372 945,08 | 25 | 01.01.2025 | 500 000,00 | 256 799,83 |
| 12 | 01.10.2021 | 500 000,00 | 363 136,48 | 26 | 01.04.2025 | 500 000,00 | 250 045,89 |
| 13 | 01.01.2022 | 500 000,00 | 353 585,84 | 27 | 01.07.2025 | 500 000,00 | 243 469,59 |
|  |  |  |  |  | **Итого** | **14 000 000,00** | **9 997 327,51** |

Таким образом, первоначальная оценка обязательства по аренде на 01.10.2018 составляет **9 997 327,51** руб. В этой же сумме организация оценила стоимость ППА на 01.10.2018.**2. Сумму амортизации ППА за 2018 и 2019 гг.**Срок полезного использования ППА равен сроку аренды - 7 лет. Тогда сумма ежемесячной амортизации составит 119 015,80 руб. (9 997 327,51 / 7 / 12).Амортизация за 2018 г. (два месяца - ноябрь и декабрь) - 238 031,60 руб. (119 015,80 x 2).Амортизация за 2019 г. - 1 428 189,60 руб. (119 015,80 x 12).Всего было бы начислено амортизации по ППА на 31.12.2019 - **1 666 221,20** руб. (238 031,60 + 1 428 189,60).**3. Сумму процентов по арендному обязательству за 2018 и 2019 гг.,** начисленных по ставке 2,70108% за квартал:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Остаток обязательства на начало периода (кредит счета 76) | Оплата арендного платежа (дебет счета 76) | Начисление процентов по обязательству по аренде (кредит счета 76) | Остаток обязательства на конец периода (кредит счета 76) |
| 01.10.2018 | 9 997 327,51 | 500 000,00 |  | 9 497 327,51 |
| **31.12.2018** | 9 497 327,51 |  | 256 530,41 (9 497 327,51 x 2,70108%) | **9 753 857,92** |
| 01.01.2019 | 9 753 857,92 | 500 000,00 |  | 9 253 857,92 |
| 31.03.2019 | 9 253 857,92 |  | 249 954,11 (9 253 857,92 x 2,70108%) | 9 503 812,03 |
| 01.04.2019 | 9 503 812,03 | 500 000,00 |  | 9 003 812,03 |
| 30.06.2019 | 9 003 812,03 |  | 243 200,17 (9 003 812,03 x 2,70108%) | 9 247 012,20 |
| 01.07.2019 | 9 247 012,20 | 500 000,00 |  | 8 747 012,20 |
| 30.09.2019 | 8 747 012,20 |  | 236 263,80 (8 747 012,20 x 2,70108%) | 8 983 276,00 |
| 01.10.2019 | 8 983 276,00 | 500 000,00 |  | 8 483 276,00 |
| **31.12.2019** | 8 483 276,00 |  | 229 140,07 (8 483 276,00 x 2,70108%) | **8 712 416,07** |

Проценты за 2018 г. - 256 530,41 руб.Проценты за 2019 г. - **958 558,15** руб. (249 954,11 + 243 200,17 + 236 263,80 + 229 140,07).Всего было бы начислено процентов за 2018 и 2019 гг. - 1 215 088,56 руб. (256 530,41 + 958 558,15).**4. Сумму обязательства по аренде:*** на 31.12.2018 - **9 753 857,92** руб. (9 997 327,51 + 256 530,41 - 500 000);
* на 31.12.2019 - **8 712 416,07** руб. (9 997 327,51 + 1 215 088,56 - 500 000 x 5).

В учете организации **01.01.2020** производятся следующие записи по переходу на ФСБУ 25/2018:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Отражено обязательство по аренде на дату начала применения стандарта | 01-ППА | 76-обязательство по аренде | 8 712 416,07 |
| Отражена сумма амортизации ППА за 2018 и 2019 гг. | 01-ППА | 02-ППА | 1 666 221,20 |
| Стоимость ППА скорректирована (уменьшена) до его первоначальной оценки на дату получения имущества в аренду(9 997 327,51 - 8 712 416,07 - 1 666 221,20) | 84 | 01-ППА | 381 309,76 |

При составлении бухгалтерской отчетности за 2020 г. организация сделает ретроспективный пересчет сравнительных показателей за 2019 и 2018 гг. (в данном примере не рассмотрено влияние на показатели отчетности применения ПБУ 18/02).**В бухгалтерском балансе:**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пояснения | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. | На 31 декабря 2018 г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  | АКТИВ |  |  |  |  |
|  | I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ |  |  |  |  |
|  | Основные средства | 1150 |  | +8 331 | +9 759 |
|  | Право пользования активом |  |  | +8 331 | +9 759 |
|  | БАЛАНС |  |  | +8 331 | +9 759 |
|  | ПАССИВ |  |  |  |  |
|  | III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ |  |  |  |  |
|  | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 |  | -381 | +5 |
|  | IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  |  |  |
|  | Долгосрочное обязательство по аренде [**1**](#P456) |  |  | +7 554 | +8 712 |
|  | V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  |  |  |
|  | Краткосрочное обязательство по аренде [**1**](#P456) |  |  | +1 158 | +1 042 |
|  | БАЛАНС |  |  | +8 331 | +9 759 |

|  |  |
| --- | --- |
|  | **1** Суммы обязательства по аренде на каждую дату представлены в бухгалтерском балансе с разбивкой на долгосрочное и краткосрочное обязательства. |

**В отчете о финансовых результатах:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Пояснения | Наименование показателя | Код | За 2020 г. | За 2019 г. |
|  | Себестоимость продаж [**1**](#P490) | 2120 |  | (-572) |
|  | Валовая прибыль (убыток) | 2100 |  | +572 |
|  | Прибыль (убыток) от продаж | 2200 |  | +572 |
|  | Проценты к уплате [**2**](#P491) | 2330 |  | (+958) |
|  | Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 |  | -386 |

|  |  |
| --- | --- |
|  | **1** Расходы уменьшены на стоимость аренды - 2 000 000 руб. (500 000 x 4) и увеличены на амортизацию ППА - 1 428 189,60 руб.**2** Учтен процентный расход по арендному обязательству - 958 558,15 руб. |

**В отчете об изменениях капитала:****1) движение капитала**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код | Уставный капитал | Собственные акции, выкупленные у акционеров | Добавочный капитал | Резервный капитал | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | Итого |
| Величина капитала на 31 декабря 2018 г. | 3100 |  | ( ) |  |  | +5 | + 5 |
| За 2019 г. |  |  |  |  |  |  |  |
| Уменьшение капитала - всего: | 3220 |  |  |  |  | (+386) | (+386) |
| в том числе: |  | X | X | X | X |  |  |
| убыток | 3221 |  |  |  |  | (+386) | (+386) |
| Величина капитала на 31 декабря 2019 г. | 3200 |  | ( ) |  |  | -381 | -381 |

**2) корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2018 г. | Изменения капитала за 2019 г. | На 31 декабря 2019 г. |
| за счет чистой прибыли (убытка) | за счет иных факторов |
| Капитал - всего |  |  |  |  |  |
| до корректировок |  |  |  |  |  |
| корректировка в связи с: |  |  |  |  |  |
| изменением учетной политики |  | 5 | (386) |  | (381) |
| исправлением ошибок |  |  |  |  |  |
| после корректировок |  | 5 | (386) |  | (381) |
| в том числе: |  |  |  |  |  |
| нераспределенная прибыль (непокрытый убыток): |  |  |  |  |  |
| до корректировок |  |  |  |  |  |
| корректировка в связи с: |  |  |  |  |  |
| изменением учетной политики |  | 5 | (386) |  | (381) |
| исправлением ошибок |  |  |  |  |  |
| после корректировок |  | 5 | (386) |  | (381) |

**3) чистые активы**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. | На 31 декабря 2018 г. |
| Чистые активы |  | -381 | +5 |

Соответствующие данные отражены и в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2020 г. |

**3.2. Как арендатору (лизингополучателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчета**

Если принято решение перейти на применение ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчета показателей отчетности, арендатору (лизингополучателю) следует по состоянию **на 31 декабря** года, предшествующего переходу (п. 50 ФСБУ 25/2018, п. 7 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25/2018"):

1) определить перечень договоров аренды (лизинга), в отношении которых требуется применение нового порядка учета;

2) признать обязательство по аренде в сумме приведенной стоимости оставшихся не уплаченными арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор (лизингополучатель) привлекал или мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях;

3) признать ППА по справедливой стоимости, которая равна:

* справедливой стоимости предмета аренды, если в конце аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;
* сумме признанного обязательства по аренде, если переход права собственности не предполагается.

Если в соответствии с условиями договора лизинга предмет лизинга учитывался у лизингополучателя, то вместо признания актива и обязательства необходимо сделать корректировку их стоимостей (п. 7 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25/2018").

Бухгалтерские записи в учете арендатора 31 декабря года, предшествующего году начала применения ФСБУ 25/2018, могут быть такими (п. 50 ФСБУ 25/2018, п. 7 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25/2018"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Предмет аренды (лизинга) ранее учитывался на балансе арендодателя (лизингодателя) |
| Приняты на учет ППА и обязательство по аренде | 01 (03)-ППА | 76-обязательство по аренде |
| Превышение суммы обязательства по аренде над стоимостью ППА отнесено на нераспределенную прибыль | 84 | 76-обязательство по аренде |
| Превышение стоимости ППА над суммой обязательства по аренде отнесено на нераспределенную прибыль | 01 (03)-ППА | 84 |
| Списан с забалансового учета предмет аренды (лизинга) в случае принятия его к учету в качестве ППА согласно ФСБУ 25/2018 |  | 001 |
| Предмет лизинга ранее учитывался на балансе у лизингополучателя |
| Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга до перехода на ФСБУ 25/2018 | 02-лизинг | 01 (03)-лизинг |
| Предмет лизинга переквалифицирован в ППА | 01 (03)-ППА | 01 (03)-лизинг |
| Скорректирована стоимость ППА | 84(01 (03)-ППА) | 01 (03)-ППА(84) |
| Текущая задолженность по лизинговым платежам переквалифицирована в обязательство по аренде | 76-лизинг | 76-обязательство по аренде |
| Скорректировано обязательство по аренде | 76-обязательство по аренде(84) | 84(76-обязательство по аренде) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения лизингополучателем в бухгалтерском учете перехода на ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчетаНа дату начала применения стандарта (01.01.2020) у организации имеется действующий договор лизинга, согласно которому:* полученное в лизинг имущество (одна единица производственного оборудования) учитывается на балансе лизингополучателя;
* договор заключен 30.09.2019 сроком на 5 лет (60 месяцев);
* ежемесячный лизинговый платеж - 120 000 руб. (в том числе НДС - 20 000 руб.) уплачивается на последнее число каждого месяца;
* общая сумма лизинговых платежей за весь период лизинга составляет 7 200 000 руб. (в том числе НДС - 1 200 000 руб.);
* по окончании действия договора оборудование переходит в собственность лизингополучателя без уплаты дополнительных платежей.

Первый лизинговый платеж уплачен на дату заключения договора - 30.09.2019.Оборудование получено и принято к учету также 30.09.2019.Срок полезного использования оборудования в бухгалтерском учете - 5 лет.На 31.12.2019 в учете организации сформировались следующие данные:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Счет | Сумма, руб. |
| Первоначальная стоимость лизингового имущества | Д 01-лизинг | 6 000 000(7 200 000 - 1 200 000) |
| Амортизация за октябрь - декабрь 2019 г. | К 02-лизинг | 300 000(6 000 000 / 60 x 3) |
| Оставшиеся неуплаченными лизинговые платежи (без учета НДС) | К 76-лизинг | 5 600 000(6 000 000 - 100 000 x 4) |
| Оставшийся неуплаченным в составе лизинговых платежей НДС | К 76-НДС по лизингу | 1 120 000(1 200 000 - 20 000 x 4) |

Поскольку договором лизинга предусмотрен переход права собственности на оборудование по окончании срока действия договора, организации следует признать предмет лизинга в качестве ППА с соответствующим признанием обязательства по аренде.Для этого организация определила:1) стоимость ППА на 31.12.2019, которая равна справедливой стоимости оборудования на 31.12.2019. Для этого независимым оценщиком определена рыночная стоимость оборудования (без НДС) - 4 750 000 руб.;2) ставку дисконтирования. Поскольку у организации отсутствуют привлеченные заемные средства на условиях, сопоставимых с договором лизинга, в качестве ставки дисконтирования организация приняла процентную ставку, под которую могла бы привлечь заемные средства на таких условиях, - 12% годовых.Для дисконтирования ежемесячных лизинговых платежей организация определила месячную ставку дисконтирования по формуле:ставка = ((1 + годовая ставка / 100)1/12 - 1) x 100%.В данном случае месячная ставка равна 0,94888% (((1 + 12% / 100%)1/12 - 1) x 100%);3) обязательство по аренде в сумме приведенной стоимости оставшихся неуплаченными лизинговых платежей. Для этого каждый платеж продисконтирован по формуле:П = Н / (1 + r)t, гдеП - приведенная стоимость лизингового платежа;Н - номинальная величина лизингового платежа без НДС;r - месячная ставка дисконтирования;t - количество месяцев до платежа.Тогда приведенная стоимость оставшихся неуплаченными лизинговых платежей на 31.12.2019 составит 4 328 556,93 руб.:

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Кол-во месяцев до платежа | Дата платежа | Лизинговый платеж без НДС | Дисконтированный платеж | Кол-во месяцев до платежа | Дата платежа | Лизинговый платеж без НДС | Дисконтированный платеж |
| 1 | 31.01.2020 | 100 000,00 | 99 060,04 | 29 | 31.05.2022 | 100 000,00 | 76 042,49 |
| 2 | 29.02.2020 | 100 000,00 | 98 128,91 | 30 | 30.06.2022 | 100 000,00 | 75 327,73 |
| 3 | 31.03.2020 | 100 000,00 | 97 206,54 | 31 | 31.07.2022 | 100 000,00 | 74 619,67 |
| 4 | 30.04.2020 | 100 000,00 | 96 292,84 | 32 | 31.08.2022 | 100 000,00 | 73 918,28 |
| 5 | 31.05.2020 | 100 000,00 | 95 387,72 | 33 | 30.09.2022 | 100 000,00 | 73 223,48 |
| 6 | 30.06.2020 | 100 000,00 | 94 491,11 | 34 | 31.10.2022 | 100 000,00 | 72 535,20 |
| 7 | 31.07.2020 | 100 000,00 | 93 602,93 | 35 | 30.11.2022 | 100 000,00 | 71 853,40 |
| 8 | 31.08.2020 | 100 000,00 | 92 723,10 | 36 | 31.12.2022 | 100 000,00 | 71 178,01 |
| 9 | 30.09.2020 | 100 000,00 | 91 851,54 | 37 | 31.01.2023 | 100 000,00 | 70 508,96 |
| 10 | 31.10.2020 | 100 000,00 | 90 988,17 | 38 | 28.02.2023 | 100 000,00 | 69 846,20 |
| 11 | 30.11.2020 | 100 000,00 | 90 132,92 | 39 | 31.03.2023 | 100 000,00 | 69 189,68 |
| 12 | 31.12.2020 | 100 000,00 | 89 285,71 | 40 | 30.04.2023 | 100 000,00 | 68 539,32 |
| 13 | 31.01.2021 | 100 000,00 | 88 446,46 | 41 | 31.05.2023 | 100 000,00 | 67 895,08 |
| 14 | 28.02.2021 | 100 000,00 | 87 615,09 | 42 | 30.06.2023 | 100 000,00 | 67 256,89 |
| 15 | 31.03.2021 | 100 000,00 | 86 791,55 | 43 | 31.07.2023 | 100 000,00 | 66 624,70 |
| 16 | 30.04.2021 | 100 000,00 | 85 975,74 | 44 | 31.08.2023 | 100 000,00 | 65 998,46 |
| 17 | 31.05.2021 | 100 000,00 | 85 167,60 | 45 | 30.09.2023 | 100 000,00 | 65 378,10 |
| 18 | 30.06.2021 | 100 000,00 | 84 367,06 | 46 | 31.10.2023 | 100 000,00 | 64 763,57 |
| 19 | 31.07.2021 | 100 000,00 | 83 574,04 | 47 | 30.11.2023 | 100 000,00 | 64 154,82 |
| 20 | 31.08.2021 | 100 000,00 | 82 788,48 | 48 | 31.12.2023 | 100 000,00 | 63 551,79 |
| 21 | 30.09.2021 | 100 000,00 | 82 010,30 | 49 | 31.01.2024 | 100 000,00 | 62 954,42 |
| 22 | 31.10.2021 | 100 000,00 | 81 239,43 | 50 | 29.02.2024 | 100 000,00 | 62 362,68 |
| 23 | 30.11.2021 | 100 000,00 | 80 475,82 | 51 | 31.03.2024 | 100 000,00 | 61 776,49 |
| 24 | 31.12.2021 | 100 000,00 | 79 719,37 | 52 | 30.04.2024 | 100 000,00 | 61 195,82 |
| 25 | 31.01.2022 | 100 000,00 | 78 970,04 | 53 | 31.05.2024 | 100 000,00 | 60 620,60 |
| 26 | 28.02.2022 | 100 000,00 | 78 227,76 | 54 | 30.06.2024 | 100 000,00 | 60 050,79 |
| 27 | 31.03.2022 | 100 000,00 | 77 492,45 | 55 | 31.07.2024 | 100 000,00 | 59 486,34 |
| 28 | 30.04.2022 | 100 000,00 | 76 764,05 | 56 | 31.08.2024 | 100 000,00 | 58 927,19 |
|  |  |  |  |  | **Итого** | **5 600 000,00** | **4 328 556,93** |

В учете организации **31.12.2019** производятся следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Текущие операции по договору лизинга |
| Начислена амортизация за декабрь 2019 г. по предмету лизинга | 20 | 02-лизинг | 100 000,00 |
| Уплачен очередной лизинговый платеж | 76-платежи | 51 | 120 000,00 |
| Отражено уменьшение задолженности по лизинговым платежам без НДС | 76-лизинг | 76-платежи | 100 000,00 |
| Отражено уменьшение задолженности по НДС | 76-НДС по лизингу | 76-платежи | 20 000,00 |
| НДС с лизингового платежа принят к вычету | 68 | 19 | 20 000,00 |
| Операции по переходу на применение ФСБУ 25/2018 |
| Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга(6 000 000 / 60 x 3) | 02-лизинг | 01-лизинг | 300 000,00 |
| Предмет лизинга переклассифицирован в ППА с переносом остаточной стоимости на стоимость ППА(6 000 000 - 300 000) | 01-ППА | 01-лизинг | 5 700 000,00 |
| Скорректирована стоимость ППА до справедливой стоимости предмета лизинга(5 700 000 - 4 750 000) | 84 | 01-ППА | 950 000,00 |
| Задолженность по уплате лизинговых платежей (без НДС) переклассифицирована в обязательство по аренде(6 000 000 - 100 000 x 4) | 76-лизинг | 76-обязательство по аренде | 5 600 000,00 |
| Обязательство по аренде скорректировано до приведенной стоимости неуплаченных лизинговых платежей(5 600 000 - 4 328 556,93) | 76-обязательство по аренде | 84 | 1 271 443,07 |

 |

**4. Как арендодателю (лизингодателю) отразить в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018**

**По договорам** [**операционной аренды**](#P30) переход на ФСБУ 25/2018 не влечет изменений ни в бухгалтерском учете, ни в отчетности.

**По договорам** [**неоперационной (финансовой) аренды**](#P37) отразите переход в отчетности ретроспективно (п. 49 ФСБУ 25/2018). Это означает, что в отчетности за год, в котором вы начали применять ФСБУ 25/2018, сравнительные данные за два предыдущих года надо отразить таким образом, как если бы ФСБУ 25/2018 применялся вами с момента начала аренды.

Порядок действий при ретроспективном пересчете показателей отчетности при неоперационной (финансовой) аренде следующий.

По состоянию **на 1 января** первого года применения ФСБУ 25/2018:

1) отразите в учете по дебету счета учета расчетов с арендатором (лизингополучателем) чистую стоимость инвестиции в аренду. Ее величину определите так:

2) спишите с учета стоимость предмета аренды (лизинга):

* если предмет лизинга по условиям договора учитывается на балансе лизингополучателя, то отразите по кредиту счета 97 оставшуюся стоимость предмета лизинга, не включенную в расходы до момента перехода на ФСБУ 25/2018. Также спишите со счета 011 числящуюся за балансом стоимость предмета лизинга;
* если предмет аренды (лизинга) учитывался на вашем балансе, то по кредиту счета 01(03) отразите первоначальную стоимость предмета аренды (лизинга), а по дебету счета 02 - сумму амортизации, начисленной по нему до момента перехода на ФСБУ 25/2018;

3) по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" отразите разницу между вышеуказанными дебетовыми и кредитовыми показателями.

В учете арендодателя по состоянию на 1 января года начала применения ФСБУ 25/2018 могут быть сделаны следующие записи (п. 49 ФСБУ 25/2018, п. 8 Рекомендации Р-97/2018-КпР "Первое применение ФСБУ 25/2018"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Предмет лизинга учитывался на балансе лизингополучателя |
| Списана оставшаяся стоимость предмета лизинга, не включенная в расходы на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-инвестиции | 97 |
| Стоимость инвестиции в аренду скорректирована до ее чистой стоимости на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-инвестиции(84) | 84(76-инвестиции) |
| Предмет аренды (лизинга) учитывался у арендодателя (лизингодателя) |
| Списана амортизация, начисленная по предмету аренды (лизинга) за весь период до даты начала применения ФСБУ 25/2018 | 02 | 01(03) |
| Списана остаточная стоимость предмета аренды (лизинга) на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-инвестиции | 01(03) |
| Стоимость инвестиции в аренду скорректирована до ее чистой стоимости на дату начала применения ФСБУ 25/2018 | 76-инвестиции(84) | 84(76-инвестиции) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете и отчетности арендодателя перехода на ФСБУ 25/2018 с ретроспективным пересчетом показателейНа дату начала применения стандарта (01.01.2020) у организации имеется действующий договор о предоставлении в лизинг автобуса, согласно которому:* автобус приобретен у поставщика 31.03.2019, стоимость приобретения - 4 200 000 руб., в том числе НДС - 700 000 руб.;
* других затрат, связанных с договором лизинга, у лизингодателя не было;
* автобус передан лизингополучателю 01.04.2019;
* предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя;
* срок договора - 6 лет;
* право собственности на предмет лизинга переходит к лизингополучателю после уплаты всех лизинговых платежей;
* общая сумма лизинговых платежей за весь период - 5 760 000 руб., в том числе НДС - 960 000 руб. График платежей следующий:

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Количество кварталов до платежа | Дата платежа | Сумма без учета НДС, руб. | Сумма НДС, руб. | Квартал | Дата платежа | Сумма без учета НДС, руб. | Сумма НДС, руб. |
| Авансовый платеж за I квартал | 31.03.2019 | 200 000,00 | 40 000,00 | 13 | 30.06.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 |
| 1 | 30.06.2019 | 0,00 | 0,00 | 14 | 30.09.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 |
| 2 | 30.09.2019 | 200 000,00 | 40 000,00 | 15 | 31.12.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 |
| 3 | 31.12.2019 | 200 000,00 | 40 000,00 | 16 | 31.03.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 |
| 4 | 31.03.2020 | 200 000,00 | 40 000,00 | 17 | 30.06.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 |
| 5 | 30.06.2020 | 200 000,00 | 40 000,00 | 18 | 30.09.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 |
| 6 | 30.09.2020 | 200 000,00 | 40 000,00 | 19 | 31.12.2023 | 200 000,00 | 40 000,00 |
| 7 | 31.12.2020 | 200 000,00 | 40 000,00 | 20 | 31.03.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 |
| 8 | 31.03.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 21 | 30.06.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 |
| 9 | 30.06.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 22 | 30.09.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 |
| 10 | 30.09.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 23 | 31.12.2024 | 200 000,00 | 40 000,00 |
| 11 | 31.12.2021 | 200 000,00 | 40 000,00 | 24 | 31.03.2025 | 200 000,00 | 40 000,00 |
| 12 | 31.03.2022 | 200 000,00 | 40 000,00 |  | **Итого** | **4 800 000,00** | **960 000,00** |

На 31.12.2019 в учете организации сформировались следующие данные:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Счет | Сумма, руб. |
| Первоначальная стоимость имущества, переданного в лизинг | Д 03 | 3 500 000(4 200 000 - 700 000) |
| Сумма амортизации с апреля по декабрь 2019 г. (СПИ установлен равным шести годам) | К 02 | 437 500(3 500 000 / 6 / 12 x 9) |

Задолженность лизингополучателя по оплате лизинговых платежей на 31.12.2019 отсутствует.Организация классифицировала объекты учета аренды как объекты учета неоперационной (финансовой) аренды и должна отразить в учете чистую стоимость инвестиции в аренду, которая сформировалась бы на 01.01.2020, если бы ФСБУ 25/2018 применялся с года заключения договора лизинга. Для этого организация определила:1) чистую стоимость инвестиции в аренду на дату передачи имущества в лизинг (01.04.2019) в размере справедливой стоимости предмета лизинга за вычетом авансового платежа - 3 300 000 руб. (3 500 000 руб. - 200 000 руб.). Поскольку автобус приобретен на рыночных условиях у независимого поставщика, в качестве справедливой стоимости принята цена приобретения предмета лизинга;2) квартальную процентную ставку r, при которой сумма дисконтированных номинальных величин будущих лизинговых платежей (без учета авансовых платежей) равна справедливой стоимости предмета лизинга (также за вычетом авансового платежа):3 300 000 = 200 000 / (1 + r)2 + 200 000 / (1 + r)3 + 200 000 / (1 + r)4 + ... + 200 000 / (1 + r)24.Квартальная ставка, определенная с помощью функции Excel "ЧИСТВНДОХ", составила 0,02711, или 2,711%;3) чистую стоимость инвестиции в аренду на дату начала применения ФСБУ 25/2018 (01.01.2020), для чего был рассчитан процентный доход, который был бы начислен за 2019 г.:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Чистая стоимость инвестиции на начало периода | Начисленные проценты | Лизинговые платежи | Чистая стоимость инвестиции на конец периода |
| 1 | 2 | 3 = 2 x квартальная процентная ставка | 4 | 5 = 2 + 3 - 4 |
| 01.04.2019 | 3 300 000,00 |  |  | 3 300 000,00 |
| 30.06.2019 | 3 300 000,00 | 89 463,00 |  | 3 389 463,00 |
| 30.09.2019 | 3 389 463,00 | 91 888,34 | 200 000,00 | 3 281 351,34 |
| 31.12.2019 | 3 281 351,34 | 88 957,43 | 200 000,00 | 3 170 308,77 |

Таким образом, чистая стоимость инвестиции в аренду на 01.01.2020 составит **3 170 308,77 руб.**В учете организации **01.01.2020** будут сделаны следующие записи по переходу на ФСБУ 25/2018:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Списана начисленная амортизация по предмету лизинга(3 500 000 / 6 / 12 x 9) | 02 | 03 | 437 500,00 |
| Списана остаточная стоимость предмета лизинга в счет формирования стоимости инвестиции в аренду(3 500 000 - 437 500) | 76-инвестиции | 03 | 3 062 500,00 |
| Разница между чистой стоимостью инвестиции в аренду на 01.01.2020 и остаточной стоимостью предмета лизинга отнесена на нераспределенную прибыль(3 170 308,77 - 3 062 500) | 76-инвестиции | 84 | 107 808,77 |

При составлении бухгалтерской отчетности за 2020 г. организация сделает ретроспективный пересчет сравнительных показателей за 2019 г. (в данном примере не рассмотрено влияние на показатели отчетности применения ПБУ 18/02):**В бухгалтерском балансе:**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пояснения | Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. | На 31 декабря 2018 г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  | АКТИВ |  |  |  |  |
|  | Доходные вложения в материальные ценности | 1160 |  | -3 062 |  |
|  | Имущество, переданное в лизинг |  |  | -3 062 |  |
|  | Дебиторская задолженность | 1230 |  | +3 170 |  |
|  | Чистая стоимость инвестиции в аренду |  |  | +3 170 |  |
|  | БАЛАНС |  |  | +108 |  |
|  | ПАССИВ |  |  |  |  |
|  | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 |  | +108 |  |
|  | БАЛАНС |  |  | +108 |  |

**В отчете о финансовых результатах:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Пояснения | Наименование показателя | Код | За 2020 г. | За 2019 г. |
|  | Выручка [**1**](#P1393) | 2110 |  | -330 |
|  | Себестоимость продаж [**2**](#P1394) | 2120 | ( ) | (-438) |
|  | Валовая прибыль (убыток) | 2100 |  | +108 |
|  | Прибыль (убыток) от продаж | 2200 |  | +108 |
|  | Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 |  | +108 |

|  |  |
| --- | --- |
|  | **1** Выручка уменьшена на сумму лизинговых платежей - 600 000 руб. (200 000 x 3) и увеличена на сумму процентного дохода за 2019 г. - 270 308,77 руб. (89 463,00 + 91 888,34 + 88 957,43).**2** Себестоимость продаж уменьшена на сумму амортизации предмета лизинга - 437 500 руб. |

**В отчете об изменениях капитала****1) движение капитала**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код | Уставный капитал | Собственные акции, выкупленные у акционеров | Добавочный капитал | Резервный капитал | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | Итого |
| Величина капитала на 31 декабря 2018 г. | 3100 |  | ( ) |  |  |  |  |
| За 2019 г. |  |  |  |  |  |  |  |
| Увеличение капитала - всего: | 3210 |  |  |  |  | +108 | +108 |
| в том числе: |  | X | X | X | X |  |  |
| чистая прибыль | 3211 |  |  |  |  | +108 | +108 |
| Величина капитала на 31 декабря 2019 г. | 3200 |  | ( ) |  |  | +108 | +108 |

**2) корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код | На 31 декабря 2018 г. | Изменения капитала за 2019 г. | На 31 декабря 2019 г. |
| за счет чистой прибыли (убытка) | за счет иных факторов |
| Капитал - всего |  |  |  |  |  |
| до корректировок |  |  |  |  |  |
| корректировка в связи с: |  |  |  |  |  |
| изменением учетной политики |  |  | 108 |  | 108 |
| исправлением ошибок |  |  |  |  |  |
| после корректировок |  |  | 108 |  | 108 |
| в том числе: |  |  |  |  |  |
| нераспределенная прибыль (непокрытый убыток): |  |  |  |  |  |
| до корректировок |  |  |  |  |  |
| корректировка в связи с: |  |  |  |  |  |
| изменением учетной политики |  |  | 108 |  | 108 |
| исправлением ошибок |  |  |  |  |  |
| после корректировок |  |  | 108 |  | 108 |

**3) чистые активы**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 31 декабря 2020 г. | На 31 декабря 2019 г. | На 31 декабря 2018 г. |
| Чистые активы |  | +108 |  |

Соответствующие данные отражены и в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2020 г. |