

Раздаточный материал  
ФСБУ 25/2018 Аренда

Подготовил  
Богданова Н.А  
Эксперт в области бухгалтерского учета  
и налогообложения .  
Действительный член ИПБ России

2020

## 1.Операции у арендатора ретроспективный пересчет

### Основная корреспонденция счетов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Признание новых объектов учета		
Отражена величина обязательства по аренде на дату начала применения <u>ФСБУ25/2018</u>	<u>01 (03)-</u> ППА	<u>76-</u> обязательство по аренде
Отражена сумма амортизации ППА, рассчитанная за период до начала применения <u>ФСБУ 25/2018</u>	<u>01 (03)-</u> ППА	<u>02-ППА</u>
Отражена сумма оценочного обязательства на демонтаж, перемещение и восстановление предмета аренды(лизинга)	<u>01 (03)-</u> ППА	<u>96</u>
Скорректирована стоимость ППА до его фактической стоимости на дату предоставления предмета аренды(лизинга) с отнесением разницы на нераспределенную прибыль	<u>01 (03)-</u> ППА <u>(84)</u>	<u>84</u> <u>(01 (03)-</u> 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 <u>ФСБУ25/2018</u>		<u>001</u>
2.2. Предмет лизинга по условиям договора учитывался у лизингополучателя		

Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга за период до даты начала применения <u>ФСБУ 25/2018</u>	<u>02-</u> лизинг	<u>01 (03)-</u> лизинг
Списана остаточная стоимость предмета лизинга на дату начала применения <u>ФСБУ25/2018</u>	<u>76-</u> лизинг	<u>01 (03)-</u> лизинг
Списана разница между суммой задолженности по лизинговым платежам и остаточной стоимостью предмета лизинга	<u>84</u> <u>(76-</u> лизинг)	<u>76-лизинг</u> <u>(84)</u>

**Пример отражения в учете и отчетности арендатора перехода на ФСБУ 25/2018 с ретроспективным пересчетом показателей**

На 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:

$$\text{ставка} = ((1 + \text{годовая ставка} / 100)^{1/4} - 1) \times 100\%.$$

В данном случае квартальная ставка равна 2,70108%  $((1 + 11,25\% / 100\%)^{1/4} - 1) \times 100\%$ .

Затем каждый арендный платеж продисконтирован по формуле:

$$П = Н / (1 + r)^t, \text{ где}$$

П - 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
					<b>Итого</b>	<b>14 000 000,00</b>	<b>9 997 327,51</b>

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
<b>31.12.2018</b>	9 497 327,51		256 530,41 (9 497 327,51 x 2,70108%)	<b>9 753 857,92</b>
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
<b>31.12.2019</b>	8 483 276,00		229 140,07 (8 483 276,00 x 2,70108%)	<b>8 712 416,07</b>

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	<u>01-ППА</u>	<u>76-обязательство по аренде</u>	8 712 416,07
Отражена сумма амортизации ППА за 2018 и 2019 гг.	<u>01-ППА</u>	<u>02-ППА</u>	1 666 221,20
Стоимость ППА скорректирована (уменьшена) до его первоначальной	<u>84</u>	<u>01-ППА</u>	381 309,76

оценки на дату получения имущества в аренду (9 997 327,51 - 8 712 416,07 - 1 666 221,20)			
---	--	--	--

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
	<b>АКТИВ</b>				
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
	Основные средства	1150		+8 331	+9 759
	Право пользования активом			+8 331	+9 759
	<b>БАЛАНС</b>			+8 331	+9 759
	<b>ПАССИВ</b>				
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>				
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370		-381	+5
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				

	Долгосрочное обязательство по аренде <sup>1</sup>			+7 554	+8 712
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Краткосрочное обязательство по аренде <sup>1</sup>			+1 158	+1 042
	БАЛАНС			+8 331	+9 759

<sup>1</sup> 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 <sup>1</sup>	2120		(-572)
	Валовая прибыль (убыток)	2100		+572
	Прибыль (убыток) от продаж	2200		+572
	Проценты к уплате <sup>2</sup>	2330		(+958)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300		-386

<sup>1</sup> Расходы уменьшены на стоимость аренды - 2 000 000 руб. (500 000 x 4) и увеличены на амортизацию ППА - 1 428 189,60 руб.

<sup>2</sup> Учтен процентный расход по арендному обязательству - 958 558,15 руб.

**В отчете об изменениях капитала:**

**1) движение капитала**



Наименование показателя	Код	Уставный капитал	Собственный капитал акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Величина капитала на 31 декабря 2018 г.	310		( )			+5	+ 5
За 2019 г. Уменьшение капитала - всего:	322					(+386)	(+386)
в том числе: убыток	322	X	X	X	X	(+386)	(+386)
Величина капитала на 31 декабря 2019 г.	320		( )			-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

## 2. Отражение у арендатора (лизингополучателя) в бухгалтерском учете и отчетности переход на ФСБУ 25/2018 без ретроспективного пересчета

Содержание операции	Дебет	Кредит
Предмет аренды (лизинга) на балансе арендодателя (лизингодателя)	ранее учитывался	на

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 ФСБУ25/2018		001
Предмет лизинга ранее учитывался на балансе у лизингополучателя		
Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга до перехода на ФСБУ25/2018	02-лизинг	01 (03)- лизинг
Предмет лизинга переклассифицирован в ППА	01 (03)- ППА	01 (03)- лизинг
Скорректирована стоимость ППА	84 (01 (03)- ППА)	01 (03)- ППА (84)
Текущая задолженность по лизинговым платежам переклассифицирована 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 **ФСБУ25/2018** без ретроспективного пересчета

На 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	1 200 000 (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:

$$\text{ставка} = ((1 + \text{годовая ставка} / 100)^{1/12} - 1) \times 100\%.$$

В данном случае месячная ставка равна 0,94888%  $((1 + 12\% / 100\%)^{1/12} - 1) \times 100\%$ ;

3) обязательство по аренде в сумме приведенной стоимости оставшихся неуплаченными лизинговых платежей. Для этого каждый платеж продисконтирован по формуле:

$$П = Н / (1 + r)^t, \text{ где}$$

П - 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
					<b>Итого</b>	<b>5 600 000,00</b>	<b>4 328 556,93</b>

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	<u>20</u>	<u>02-лизинг</u>	100 000,00
Уплачен очередной лизинговый платеж	<u>76-платежи</u>	<u>51</u>	120 000,00
Отражено уменьшение задолженности по лизинговым платежам без НДС	<u>76-лизинг</u>	<u>76-платежи</u>	100 000,00
Отражено уменьшение задолженности по НДС	<u>76-НДС</u>	<u>76-платежи</u>	20 000,00
НДС с лизингового платежа принят к вычету	<u>68</u>	<u>19</u>	20 000,00
Операции по переходу на применение <u>ФСБУ 25/2018</u>			
Списана амортизация, начисленная по предмету лизинга (6 000 000 / 60 x 3)	<u>02-лизинг</u>	<u>01-лизинг</u>	300 000,00
Предмет лизинга переклассифицирован в ППА с переносом остаточной стоимости на стоимость ППА (6 000 000 - 300 000)	<u>01-ППА</u>	<u>01-лизинг</u>	5 700 000,00
Скорректирована стоимость ППА до справедливой стоимости предмета лизинга (5 700 000 - 4 750 000)	<u>84</u>	<u>01-ППА</u>	950 000,00

Задолженность по уплате лизинговых платежей (без НДС) переклассифицирована в обязательство по аренде (6 000 000 - 100 000 x 4)	<u>76-лизинг</u>	<u>76-</u> обязательство по аренде	5 600 000,00
Обязательство по аренде скорректировано до приведенной стоимости неуплаченных лизинговых платежей (5 600 000 - 4 328 556,93)	<u>76-</u> обязательство по аренде	<u>84</u>	1 271 443,07

## 2. Операции у арендодателя

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



Списана остаточная стоимость предмета аренды (лизинга) на дату начала применения <u>ФСБУ 25/2018</u>		<u>76-</u> <u>инвестиции</u>	<u>01</u> <u>(03)</u>
Стоимость инвестиции в аренду скорректирована до ее чистой стоимости на дату начала применения <u>ФСБУ 25/2018</u>		<u>76-</u> <u>(84)</u>	<u>84</u> <u>(76-</u> <u>инвестиции)</u>

Пример отражения в учете и отчетности арендодателя перехода на ФСБУ 25/2018 с ретроспективным пересчетом показателей

На 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 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		<b>Итого</b>	<b>4 800 000,00</b>	<b>960 000,00</b>

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):

$$3\,300\,000 = 200\,000 / (1 + r)^2 + 200\,000 / (1 + r)^3 + 200\,000 / (1 + r)^4 + \dots + 200\,000 / (1 + r)^{24}.$$

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	$3 = 2 \times \text{квартальная процентная ставка}$	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)	<u>02</u>	<u>03</u>	437 500,00
Списана остаточная стоимость предмета лизинга в счет формирования стоимости инвестиции в аренду (3 500 000 - 437 500)	<u>76-</u> <u>инвестиции</u>	<u>03</u>	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)	<u>76-</u> <u>инвестиции</u>	<u>84</u>	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	На 31	На 31
			декабря 2020 г.	декабря 2019 г.	декабря 2018 г.
1	2	3	4	5	6
	<b>АКТИВ</b>				
	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	За
			2020 г.	2019 г.
	Выручка <sup>1</sup>	2110		-330
	Себестоимость продаж <sup>2</sup>	2120	( )	(-438)
	Валовая прибыль (убыток)	2100		+108
	Прибыль (убыток) от продаж	2200		+108
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300		+108

<sup>1</sup> 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).

<sup>2</sup> Себестоимость продаж уменьшена на сумму амортизации предмета лизинга - 437 500 руб.

**В отчете об изменениях капитала**

**1) движение капитала**

Наименование показателя	Код	Уставный капитал	Собственный капитал акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Величина капитала на 31 декабря 2018 г.	310		( )				
За 2019 г. Увеличение капитала - всего:	321					+108	+108
в том числе: чистая прибыль	321	X	X	X	X	+108	+108
Величина капитала на 31 декабря 2019 г.	320		( )			+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	

### 3. Учет у арендодателя с 2022 года .

Типовые проводки

Содержание операции	Дебет	Кредит	Дата отражения операции
Передан объект основных средств в операционную аренду	<u>01-ар</u>	<u>01-ор</u> <u>(03-ор)</u>	На дату подписания акта

	(03- ар)		приема-передачи имущества в аренду
Отражена сумма амортизации, начисленная по переданному в аренду объекту основных средств	02-ор	02-ар	На дату подписания акта приема-передачи имущества в аренду

Сдача имущества в аренду

Содержание операции	Дебет	Кредит	Период отражения операции
Если предоставление имущества в аренду является предметом деятельности организации (п. 5 ПБУ 9/99)			
Доходы по операционной аренде признаны доходами от обычных видов деятельности	76	90-1	Ежемесячно в течение срока аренды
Если предоставление имущества в аренду НЕ является предметом деятельности организации (п. 7 ПБУ 9/99)			
Доходы по операционной аренде признаны прочими доходами	76	91-1	Ежемесячно в течение срока аренды

Начисление амортизации

Содержание операции	Дебет	Кредит	Период отражения операции
Если предоставление имущества в аренду является предметом деятельности организации (п. 5 ПБУ 10/99)			
Амортизация по переданному в аренду ОС отражена в составе расходов по обычным видам деятельности	20	02-ар	Ежемесячно в течение срока аренды



Если предоставление имущества в аренду НЕ является предметом деятельности организации (п. 11 ПБУ 10/99)			
Амортизация по переданному в аренду ОС отражена в составе прочих расходов	<u>91-2</u>	<u>02-ар</u>	Ежемесячно в течение срока аренды

:

Расходы на ремонт

Содержание операции	Дебет	Кредит	Период отражения операции
Если предоставление имущества в аренду является предметом деятельности организации (п. 5 ПБУ 10/99)			
Расходы на ремонт сданного в аренду имущества отражены в составе расходов по обычным видам деятельности	<u>20</u>	<u>60</u> ( <u>70, 69</u> и др.)	В периоде завершения работ
Если предоставление имущества в аренду НЕ является предметом деятельности организации (п. 11 ПБУ 10/99)			
Расходы на ремонт сданного в аренду имущества отражены в составе прочих расходов	<u>91-2</u>	<u>60</u> ( <u>70, 69</u> и др.)	В периоде завершения работ

Операции по прекращению договора аренды

Содержание операции	Дебет	Кредит	Дата отражения операции
---------------------	-------	--------	-------------------------

Отражен возврат арендатором объекта основных средств	<u>01-ор</u> <u>(03-ор)</u>	<u>01-ар</u> <u>(03-ар)</u>	На дату подписания акта приема-передачи (возврата) имущества из аренды
Отражена сумма амортизации, начисленная по возвращенному ОС	<u>02-ар</u>	<u>02-ор</u>	На дату подписания акта приема-передачи (возврата) имущества из аренды

#### **4.Учет у арендатора**

Учет расходов по арендной плате.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Период отражения операции
Если арендуемый объект вы используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг (п. 5 ПБУ 10/99)			
Арендная плата отражена в составе расходов по обычным видам деятельности	<u>20</u> <u>(44</u> или др.)	<u>76</u>	Ежемесячно в течение срока аренды
Если арендуемый объект вы НЕ используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг (п. 11 ПБУ 10/99)			

Арендная плата отражена в составе прочих расходов	<u>91-2</u>	<u>76</u>	Ежемесячно в течение срока аренды
---	-------------	-----------	-----------------------------------

### Учет ремонта

Содержание операции	Дебет	Кредит	Период отражения операции
Если арендуемый объект вы используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг (п. 5 ПБУ 10/99)			
Расходы на ремонт полученного в аренду имущества отражены в составе расходов по обычным видам деятельности	<u>20</u> ( <u>44</u> и др.)	<u>60</u> ( <u>70, 69</u> и др.)	В периоде завершения работ
Если арендуемый объект вы НЕ используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг (п. 11 ПБУ 10/99)			
Расходы на ремонт полученного в аренду имущества отражены в составе прочих расходов	<u>91-2</u>	<u>60</u> ( <u>70, 69</u> и др.)	В периоде завершения работ

### 3. Учет неотделимых улучшений

Содержание операции	Дебет	Кредит	Период отражения операции
Отражены капитальные вложения в арендованное имущество	<u>08</u>	<u>60</u> ( <u>23</u> и др.)	В периоде завершения работ
Отражены в качестве ОС капитальные вложения в виде	<u>01</u>	<u>08</u>	На дату принятия неотделимых

неотделимых улучшений в арендованное имущество			улучшений в качестве ОС
Начислена амортизация по неотделимым улучшениям: - если ОС вы используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, др.) выполнении работ, оказании услуг; - в иных случаях	<u>20</u> ( <u>44</u> или	<u>02</u>	Ежемесячно в течение срока аренды
Списана амортизация, начисленная по неотделимым улучшениям	<u>91-2</u> <u>02</u>	<u>02</u> <u>01</u>	На дату завершения аренды