Приложение № 14 Учетной политики

Бухгалтерский учет аренды (у арендодателя и арендатора)

В момент заключения договора аренды арендатор должен признать право пользования активом и соответствующее обязательство в отчете о финансовом положении в сумме дисконтированных будущих платежей по договору аренды.

Обобщенная схема учета аренды по МСФО 16 показана в таблице.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Арендатор | Арендодатель | |
|  |  | Финансовая аренда | Операционная аренда |
| Первоначальное признание | право пользования активом; обязательства по арендным платежам | дебиторская задолженность | продолжает признавать актив |
| Последующая оценка и учет | расходы по праву пользования на: амортизацию актива; проценты по остатку обязательства | доход по дебиторской задолженности; снижение дебиторской задолженности на сумму полученных арендных платежей | признает доход равномерно в период всего срока аренды |

Финансовая аренда

Согласно МСФО, финансовая аренда предполагает, что арендодатель передает арендатору право на получение выгоды и связанные с использованием объекта риски.

В большинстве случаев компания признает аренду финансовой, если рассчитывает продать актив арендатору по завершению действия договора аренды. То есть стороны используют аренду вместо кредитования, не прибегая к услугам поручителя и внесения залога.

Отнести аренду к финансовой помогает наличие в договоре признаков, перечисленных в 63 параграфе МСФО: по истечению срока аренды актив переходит во владение арендатора; по истечению срока аренды арендодатель предполагает выкуп арендатором актива по сниженной цене; срок службы объекта сравним со сроком действия договора аренды; величина первоначального платежа по аренде сравнима с ценой объекта; специфика арендованного объекта позволяет пользоваться им исключительно арендатору.

Операционная аренда

В остальных случаях, когда при сдаче актива в договоре нет характерных признаков финансовой аренды, арендодатель признает аренду операционной. Арендодатель по правилам операционной аренды после завершения договора не может: получить имущественные права на объект; купить объект по сниженной цене.

Учет аренды

* арендаторы обязаны признавать большинство арендных договоров.

После заключения договора в балансе компаний учитываются арендные обязательства и права пользования активами. В отчете о прибылях и убытках бухгалтер указывает амортизационные расходы и проценты, начисляемые на остаток арендного обязательства.

* Для арендодателя заключение договора финансовой аренды означает внесение на баланс дебиторской задолженности от инвестиции.

Арендодатель в случае финансовой аренды признает в балансе дебиторскую задолженность от финансовой инвестиции. В учете финансовой аренды по МСФО 16 бухгалтер отражает передачу объекта и его списание с баланса.

В случае операционной аренды в отчет компании о прибылях и убытках бухгалтер вносит равномерный доход в течение всей длительности аренды. Проценты на такую аренду не начисляются.

Проводки - арендатор

|  |  |
| --- | --- |
| Величина первоначальной оценки обязательств по договору аренды включается в первоначальную стоимость актива в форме права пользования и отражается бухгалтерской записью: | Дебет счета N 60807 "Вложения в приобретение активов в форме права пользования"  Кредит счета N [60806](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60806) "Арендные обязательства". |
| Арендные платежи, уплаченные авансом до даты начала аренды, включаются в первоначальную стоимость актива в форме права пользования и отражаются бухгалтерской записью: | Дебет счета N 60807 "Вложения в приобретение активов в форме права пользования"  Кредит счета N [60312](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60312) "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета N [60314](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60314) "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям". |
| Первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором в связи с заключением договора аренды, включаются в первоначальную стоимость актива в форме права пользования и отражаются бухгалтерской записью: | Дебет счета N 60807 "Вложения в приобретение активов в форме права пользования"  Кредит счета N [60312](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60312) "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета N [60314](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60314) "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям". |
| Введение в эксплуатацию актива в форме права пользования отражается бухгалтерской записью:  Единицей бухгалтерского учета актива в форме права пользования является инвентарный объект.  Каждому инвентарному объекту активов в форме права пользования при признании присваивается инвентарный номер. | Дебет счета N [60804](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60804) "Имущество, полученное в финансовую аренду"  Кредит счета N 60807 "Вложения в приобретение активов в форме права пользования". |
| Начисление амортизации по активу в форме права пользования арендатор, принявший решение о применении [Положения](https://base.garant.ru/71833444/) Банка России N 612-П, должен отражать бухгалтерской записью: | Дебет счета N [71802](https://base.garant.ru/71176854/633c8d9ec733cd744ee6055e0203c99f/#block_71802) "Расходы, связанные с обеспечением деятельности" по символу [55302](https://base.garant.ru/71833444/f7ee959fd36b5699076b35abf4f52c5c/#block_255302) "Амортизация по активам в форме права пользования" ОФР в соответствии с приложением 2 к Положению Банка России N 612-П  Кредит счета N [60805](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60805) "Амортизация основных средств, полученных в финансовую аренду". |
| Не позднее последнего дня месяца и в установленные договором аренды даты уплаты арендных платежей процентные расходы, начисленные за истекший месяц либо за период с даты уплаты предыдущего арендного платежа, отражаются бухгалтерской записью: | Дебет счета N [71101](https://base.garant.ru/71176854/633c8d9ec733cd744ee6055e0203c99f/#block_71101) "Процентные расходы" (в ОФР по символам раздела 4 "Процентные расходы" части 4 "Расходы по операциям с финансовыми инструментами и драгоценными металлами")  Кредит счета N [60806](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60806) "Арендные обязательства". |
| В дату уплаты текущего арендного платежа кредиторская задолженность по текущему арендному платежу отражается бухгалтерской записью: | Дебет счета N [60806](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60806) "Арендные обязательства"  Кредит счета N [60311](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60311) "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета N [60313](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60313) "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям". |
| Перечисление текущего арендного платежа отражается бухгалтерской записью: | Дебет счета N [60311](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60311) "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета N [60313](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60313) "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям"  Кредит счета N [20501](https://base.garant.ru/71176854/2915f076fe1b61f7b5e3fd7812e10b0e/#block_20501) "Расчетные счета в кредитных организациях" или счета N [20502](https://base.garant.ru/71176854/2915f076fe1b61f7b5e3fd7812e10b0e/#block_20502) "Расчетные счета в банках-нерезидентах" (далее - счета по учету денежных средств). |
| Базовый актив классифицируется для целей бухгалтерского учета договоров аренды в качестве актива с низкой стоимостью в соответствии с [пунктами В5 - В8](https://base.garant.ru/71457436/#block_2005) МСФО (IFRS) 16.  Решение о неприменении требований, предусмотренных [пунктами 2.1-2.11](https://base.garant.ru/77685331/948c9c0734b6e944a4727660f2d5a027/#block_21) настоящего Положения, для краткосрочной аренды и (или) аренды, в которой базовый актив имеет низкую стоимость, принимается арендатором.  Арендные платежи по краткосрочной аренде либо аренде, в которой базовый актив имеет низкую стоимость, признаются в качестве расхода в течение срока аренды.  При классификации аренды в качестве краткосрочной арендатором учитывается планируемый срок аренды.  Не реже чем на последний календарный день каждого месяца расходы, начисленные за истекший месяц, отражаются бухгалтерской записью: | Стоимость базовых активов, полученных в краткосрочную аренду, а также базовых активов, имеющих низкую стоимость, учитывается на внебалансовых счетах N [91507](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91507) "Основные средства, полученные по договорам аренды" и N [91508](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91508) "Другое имущество, полученное по договорам аренды" и отражается бухгалтерской записью:  Дебет счета N [99998](https://base.garant.ru/71176854/664df3b232289df57577adf6c0ee3b6d/#block_99998) "Счет для корреспонденции с пассивными счетами при двойной записи"  Кредит счета N [91507](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91507) "Основные средства, полученные по договорам аренды" или счета N [91508](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91508) "Другое имущество, полученное по договорам аренды".  Дебет счета N [71802](https://base.garant.ru/71176854/633c8d9ec733cd744ee6055e0203c99f/#block_71802) "Расходы, связанные с обеспечением деятельности" (в ОФР по символу 55401 "Арендная плата по краткосрочной аренде и аренде активов, имеющих низкую стоимость")  Кредит счета N [60312](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60312) "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета N [60314](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60314) "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям". |

Проводки – арендодатель – операционная аренда

* Отражение на счетах бухгалтерского учета договоров аренды инвестиционного имущества, классифицируемых как операционная аренда, арендодатель должен осуществлять в соответствии с требованиями [главы 4](https://base.garant.ru/71211150/1b93c134b90c6071b4dc3f495464b753/#block_4) Положения Банка России от 22 сентября 2015 года N 492-П "Отраслевой стандарт бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, инвестиционного имущества, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено, имущества и (или) его годных остатков, полученных в связи с отказом страхователя (выгодоприобретателя) от права собственности на застрахованное имущество, в некредитных финансовых организациях", зарегистрированного Министерством юстиции Российской Федерации 15 октября 2015 года N 39335, 21 декабря 2016 года N 44851,17 июня 2019 года N 54944, 25 ноября 2019 года N 56612, за исключением арендодателя, принявшего решение о применении [Положения](https://base.garant.ru/71833444/) Банка России N 612-П.
* С даты начала операционной аренды признание переданного в аренду базового актива арендодателем не прекращается.

|  |  |
| --- | --- |
| Переданный в аренду базовый актив продолжает учитываться арендодателем на балансовом счете по учету имущества и одновременно учитывается на внебалансовых счетах по учету имущества, переданного в аренду, N [91501](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91501) "Основные средства, переданные в аренду" и N [91502](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91502) "Другое имущество, переданное в аренду" бухгалтерской записью: | Дебет счета N [91501](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91501) "Основные средства, переданные в аренду" или счета N [91502](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91502) "Другое имущество, переданное в аренду"  Кредит счета N [99999](https://base.garant.ru/71176854/664df3b232289df57577adf6c0ee3b6d/#block_99999) "Счет для корреспонденции с активными счетами при двойной записи". |
| Получение арендной платы арендодателем отражается бухгалтерской записью: | Дебет счетов по учету денежных средств  Кредит счета N [60331](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60331) "Расчеты с покупателями и клиентами".  Сумма арендной платы, полученная арендодателем в отчетном периоде, но относящаяся к будущим отчетным периодам, признается в качестве полученного аванса в составе кредиторской задолженности. |
| Сумма арендной платы, признаваемая арендодателем в качестве дохода на протяжении срока аренды, отражается бухгалтерской записью: | Дебет счета N [60331](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60331) "Расчеты с покупателями и клиентами"  Кредит счета N [71701](https://base.garant.ru/71176854/633c8d9ec733cd744ee6055e0203c99f/#block_71701) "Доходы по другим операциям" (в ОФР по символу 52301 "Доходы арендодателя от сдачи имущества в операционную аренду"). |
| Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателем при подготовке и заключении договора аренды, классифицируемого как операционная аренда, включаются в балансовую стоимость базового актива, и признаются в качестве расходов на протяжении срока аренды, и отражаются бухгалтерской записью: | Дебет счета по учету имущества  Кредит счета N [60311](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60311) "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета N [60313](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60313) "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям". |
| Затраты, связанные с получением дохода от аренды, включая расходы на амортизацию, признаются арендодателем в составе текущих расходов.  Начисление амортизации по базовому активу осуществляется в соответствии со способом, установленным арендодателем для аналогичных активов в учетной политике.  Базовый актив, являющийся предметом аренды, проверяется на обесценение на конец каждого отчетного периода в соответствии с [МСФО (IAS) 36](https://base.garant.ru/71323388/). | |
| При получении после окончания договора аренды переданного в аренду базового актива списание стоимости такого базового актива с внебалансовых счетов N [91501](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91501) "Основные средства, переданные в аренду" и N [91502](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91502) "Другое имущество, переданное в аренду" отражается бухгалтерской записью: | Дебет счета N [99999](https://base.garant.ru/71176854/664df3b232289df57577adf6c0ee3b6d/#block_99999) "Счет для корреспонденции с активными счетами при двойной записи"  Кредит счета N [91501](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91501) "Основные средства, переданные в аренду" или счета N [91502](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91502) "Другое имущество, переданное в аренду". |

Проводки – арендодатель – финансовая аренда

* На дату начала аренды базовые активы, находящиеся в финансовой аренде, признаются арендодателем и отражаются в бухгалтерском учете в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.
* Процентная ставка, предусмотренная в договоре аренды, используется арендодателем для оценки чистой инвестиции в аренду. В случае субаренды, если процентная ставка, предусмотренная в договоре субаренды, не может быть определена, арендодателем по договору субаренды используется ставка дисконтирования, предусмотренная в основном договоре аренды (скорректированная с учетом первоначальных прямых затрат, связанных с субарендой), для оценки чистой инвестиции в субаренду. Первоначальные прямые затраты включаются арендодателем в первоначальную оценку чистой инвестиции в аренду и уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды. Процентная ставка, предусмотренная в договоре аренды, определяется так, чтобы первоначальные прямые затраты включались в чистую инвестицию в аренду.
* Платежи за право пользования базовым активом в течение срока аренды, которые не получены на дату начала аренды, включаются арендодателем в оценку чистой инвестиции в аренду в соответствии с [пунктом 27](https://base.garant.ru/71457436/#block_27) МСФО (IFRS) 16.

|  |  |
| --- | --- |
| С даты начала финансовой аренды прекращение признания базового актива отражается бухгалтерской записью:  В случае если по базовому активу до передачи арендатору начислялась амортизация, списание суммы накопленной амортизации на дату передачи базового актива отражается бухгалтерской записью:  Базовый актив, переданный арендатору, отражается на внебалансовом счете по учету имущества, переданного на баланс арендатора, N [91506](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91506) "Имущество, переданное в финансовую аренду" бухгалтерской записью:  Включение первоначальных прямых затрат в первоначальную оценку чистой инвестиции в аренду отражается бухгалтерской записью:  Арендные платежи, полученные авансом до даты начала аренды, уменьшают первоначальную оценку чистой инвестиции в аренду и отражаются бухгалтерской записью:  Признание дебиторской задолженности по финансовой аренде в сумме, равной первоначальной оценке чистой инвестиции в аренду, отражается бухгалтерской записью: | Дебет счета N [61209](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_61209) "Выбытие (реализация) имущества"  Кредит счета, на котором учитывался базовый актив до передачи арендатору по договору аренды.  Дебет счета N [60414](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60414) "Амортизация основных средств (кроме земли)" или счета N [61909](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_61909) "Амортизация инвестиционного имущества (кроме земли)"  Кредит счета N [61209](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_61209) "Выбытие (реализация) имущества".  Дебет счета N [91506](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91506) "Имущество, переданное в финансовую аренду"  Кредит счета N [99999](https://base.garant.ru/71176854/664df3b232289df57577adf6c0ee3b6d/#block_99999) "Счет для корреспонденции с активными счетами при двойной записи".  Дебет счета N [61209](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_61209) "Выбытие (реализация) имущества"  Кредит счета N [60312](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60312) "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета N [60314](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60314) "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям".  Дебет счета N [60331](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60331) "Расчеты с покупателями и клиентами"  Кредит счета N [61209](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_61209) "Выбытие (реализация) имущества".  Дебет счета N [47701](https://base.garant.ru/71176854/ad9ca880784808b957a451f490b09cec/#block_47701) "Вложения в операции финансовой аренды"  Кредит счета N [61209](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_61209) "Выбытие (реализация) имущества". |
| Процентный доход по договору аренды признается арендодателем в течение срока аренды на основе графика, отражающего неизменную периодическую норму доходности по чистой инвестиции арендодателя в аренду.  Не позднее последнего дня месяца и в установленные договором аренды даты уплаты арендных платежей процентные доходы, начисленные за истекший месяц либо за период с даты получения предыдущего арендного платежа, отражаются бухгалтерской записью: | Дебет счета N [47701](https://base.garant.ru/71176854/ad9ca880784808b957a451f490b09cec/#block_47701) "Вложения в операции финансовой аренды"  Кредит счета N [71001](https://base.garant.ru/71176854/633c8d9ec733cd744ee6055e0203c99f/#block_71001) "Процентные доходы" (в ОФР по символам раздела 1 "Процентные доходы" части 3 "Доходы от операций с финансовыми инструментами и драгоценными металлами"). |
| Дебиторская задолженность по арендному платежу отражается бухгалтерской записью: | Дебет счета N [60332](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60332) "Расчеты с покупателями и клиентами"  Кредит счета N [47701](https://base.garant.ru/71176854/ad9ca880784808b957a451f490b09cec/#block_47701) "Вложения в операции финансовой аренды". |
| Поступление периодического арендного платежа отражается бухгалтерской записью: | Дебет счетов по учету денежных средств  Кредит счета N [60332](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60332) "Расчеты с покупателями и клиентами". |
| При наличии остатка на счете N [47701](https://base.garant.ru/71176854/ad9ca880784808b957a451f490b09cec/#block_47701) "Вложения в операции финансовой аренды" в сумме выкупной цены, подлежащей получению, или гарантированной ликвидационной стоимости по окончании договора финансовой аренды прекращение признания договора финансовой аренды отражается бухгалтерской записью: | Дебет счета N [60332](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60332) "Расчеты с покупателями и клиентами"  Кредит счета N [47701](https://base.garant.ru/71176854/ad9ca880784808b957a451f490b09cec/#block_47701) "Вложения в операции финансовой аренды". |
| Получение денежных средств отражается бухгалтерской записью: | Дебет счетов по учету денежных средств  Кредит счета N [60332](https://base.garant.ru/71176854/7c0a81bfd7ca56da16c4048c27bc2f13/#block_60332) "Расчеты с покупателями и клиентами". |
| Списание стоимости базового актива с внебалансового счета N [91506](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91506) "Имущество, переданное в финансовую аренду" отражается бухгалтерской записью: | Дебет счета N [99999](https://base.garant.ru/71176854/664df3b232289df57577adf6c0ee3b6d/#block_99999) "Счет для корреспонденции с активными счетами при двойной записи"  Кредит счета N [91506](https://base.garant.ru/71176854/bfebbb77ca14eda42c7d88b9de9b49b0/#block_91506) "Имущество, переданное в финансовую аренду". |