



**ОБЪЕДИНЕННАЯ ЛИЗИНГОВАЯ  
АССОЦИАЦИЯ**

197342, Санкт-Петербург, наб. Черной речки, д 41., оф. 304  
тел./факс (812) 702-50-52  
e-mail: <http://www.assocleasing.ru/>

ОЛА - член Европейской  
Лизинговой Ассоциации



Утверждено  
Советом Ассоциации ОЛА  
01.12.21

Утверждено  
Экспертным Советом ОЛА по  
бухгалтерскому и налоговому учету  
24.11.21

**ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»  
Инструктивный материал  
«Бухгалтерский учет аренды у арендатора»**

**(Пример – Договор финансовой аренды (лизинга)).**

**Имущество в целях налогового учета отражено у лизингополучателя)**

## СОДЕРЖАНИЕ:

1	Введение	Стр.3
2	Операции на дату начала аренды	Стр. 8
2.1.	Положения ФСБУ 25/2018, обязательные к исполнению на дату начала аренды	Стр.8
2.2.	Определение показателей «Первоначальная оценка обязательства по аренде» и « Фактическая стоимость права пользования активом» на дату начала аренды	Стр. 9
2.3.	Расчет рабочих графиков по бухгалтерскому и налоговому учету	Стр. 12
3.	Операции по бухгалтерскому и налоговому учету на дату начала аренды	Стр. 16
4.	Операции в период срока аренды	Стр. 18
5.	Операции по выкупу предмета аренды	Стр. 22
6.	Послесловие	Стр. 24

## Введение

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

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

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

Схема 1

## Что меняется у арендатора

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

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

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

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

## Особенности ведения бухгалтерского учета субъектами предпринимательства с 01.01.2022

Таблица 1

№ п/п	Субъекты предпринимательства	Особенность бухгалтерского учета	Отношение к ФСБУ 25/2018
1	Индивидуальный предприниматель	Может не вести бухгалтерский учет	Правила бухучета не меняются. ФСБУ 25/2018 могут НЕ применять
2	Субъекты малого предпринимательства	Вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета	Обязаны вести учет по ФСБУ25/2018, если в договоре предусмотрен выкуп и право передачи в субаренду (ФСБУ25/2018, пункт 12)
3	Экономический субъекты, кроме указанных в пунктах 1 и 2	Обязаны вести бухгалтерский учет	Обязаны применять ФСБУ 25/2018

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

**Условие о налоговом учете предмета лизинга у лизингополучателя актуально для договоров, заключенных до даты вступления в силу изменений в главу 25 НК РФ, в частности в статьи 258, 259.3, 264, 272.**

**БЫЛО:** Выбор балансодержателя имущества по налоговому учету осуществляют стороны по договору лизинга

**СТАЛО с 01.01.2022 по новым договорам финансового лизинга:** Налоговый учет имущества ведет ЛИЗИНГОДАТЕЛЬ

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

### **ПРИМЕР по договору финансового лизинга**

**По условиям договора балансодержателем по налоговому учету является лизингополучатель**

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

Условия договора

Таблица №2

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

1.6.	Исходя из требований ФСБУ 25/2018 аренда по договору квалифицируется как неоперационная
------	---

**Параметры договора**

**Таблица №3**

№ п/п	Параметр	Значение
2.1.	Дата подписания договора	10.05.2021
2.2.	<b>Сумма договора</b>	
2.2.1.	* без НДС, руб.	25 170 000
2.2.2.	* НДС, руб.	5 034 000
2.2.3.	* с НДС, руб.	30 204 000
2.3.	Дата авансового платежа до начала аренды	12.05.2021
2.4.	<b>Сумма авансового платежа</b>	
2.4.1.	* без НДС, руб.	2 000 000
2.4.2.	* НДС, руб.	400 000
2.4.3.	* с НДС, руб.	2 400 000
2.5.	<b>Стоимость предмета аренды</b>	
2.5.1.	* без НДС, руб.	20 000 000
2.5.2.	* НДС, руб.	4 000 000
2.5.3.	* с НДС, руб.	24 000 000
2.6.	Дата передачи в аренду	03.08.2021

**График платежей по договору**

**Таблица №4**

№ платежа	Дата	Сумма с НДС, руб.	НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.
1	2	3	4	5
<b>ИТОГО с авансом:</b>		<b>30 204 000</b>	<b>5 034 000</b>	<b>25 170 000</b>
Аванс	12.05.21	2 400 000	400 000	2 000 000
1	10.08.21	0	0	0
2	10.09.21	4 200 000	700 000	3 500 000
3	10.10.21	3 600 000	600 000	3 000 000
4	10.11.21	2 400 000	400 000	2 000 000
5	10.12.21	2 400 000	400 000	2 000 000
6	10.01.22	2 400 000	400 000	2 000 000
7	10.02.22	1 800 000	300 000	1 500 000
8	10.03.22	1 800 000	300 000	1 500 000
9	10.04.22	1 800 000	300 000	1 500 000
10	10.05.22	1 200 000	200 000	1 000 000
11	10.06.22	1 200 000	200 000	1 000 000
12	10.07.22	1 200 000	200 000	1 000 000

13	10.08.22	1 188 000	198 000	990 000
14	10.09.22	1 188 000	198 000	990 000
15	10.10.22	1 188 000	198 000	990 000
Выкуп	02.11.22	240 000	40 000	200 000

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

**График начислений по договору для целей налогового учета**

Таблица №5

№ платежа	Дата	Сумма с НДС, руб.	НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.
1	2	3	4	5
<b>Итого:</b>		<b>30 204 000</b>	<b>5 034 000</b>	<b>25 170 000</b>
1	31.08.21	2 400 000	400 000	2 000 000
2	30.09.21	4 200 000	700 000	3 500 000
3	31.10.21	3 600 000	600 000	3 000 000
4	30.11.21	2 400 000	400 000	2 000 000
5	31.12.21	2 400 000	400 000	2 000 000
6	31.01.22	2 400 000	400 000	2 000 000
7	28.02.22	1 800 000	300 000	1 500 000
8	31.03.22	1 800 000	300 000	1 500 000
9	30.04.22	1 800 000	300 000	1 500 000
10	31.05.22	1 200 000	200 000	1 000 000
11	30.06.22	1 200 000	200 000	1 000 000
12	31.07.22	1 200 000	200 000	1 000 000
13	31.08.22	1 188 000	198 000	990 000
14	30.09.22	1 188 000	198 000	990 000
15	31.10.22	1 188 000	198 000	990 000
Выкуп	02.11.22	240 000	40 000	200 000

**Примечание:**

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

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

Таблица №6

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

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

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

**Журнал операций арендатора**

Таблица №7

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

## 2.Операции на дату начала аренды

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

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

#### **ФСБУ25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»**

**10.** Арендатор признает предмет аренды на дату предоставления предмета аренды в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательства по аренде, если иное не установлено настоящим Стандартом. Организация должна применять единую учетную политику в отношении права пользования активом и в отношении схожих по характеру использования активов (незавершенных капитальных вложений, основных средств и других), с учетом особенностей, установленных настоящим Стандартом.

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

а) величину первоначальной оценки обязательства по аренде;  
б) арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты;

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

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

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

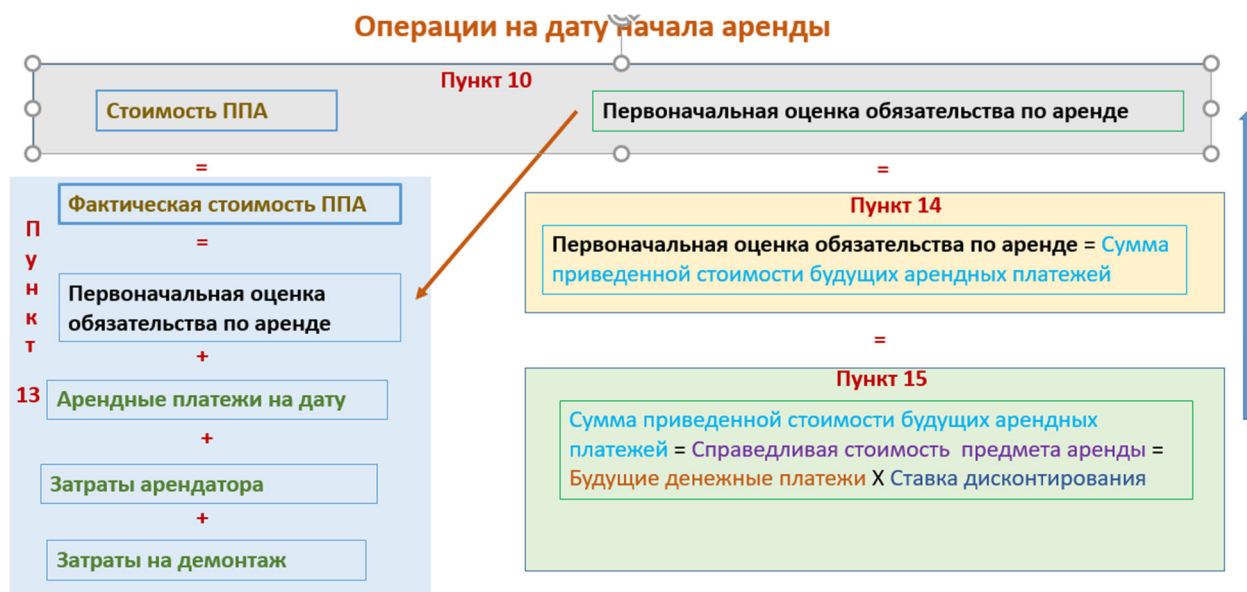
Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета, может первоначально оценивать обязательство по аренде как сумму номинальных величин будущих арендных платежей на дату этой оценки.

**15.** Приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется путем дисконтирования их номинальных величин. Дисконтирование производится с применением ставки, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости предмета аренды. При этом негарантированной ликвидационной стоимостью предмета аренды считается предполагаемая справедливая стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды, за вычетом сумм, указанных в подпункте "е" пункта 7 настоящего Стандарта, которые учтены в составе арендных платежей.

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

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





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

Анализ схемы 2 показывает, что процесс серии операций на день начала аренды необходимо начать с исполнения пункта 15 ФСБУ 25/2018. Осуществляя расчеты, базирующиеся на пунктах 13,13,14.15 ФСБУ 25/2018, необходимо учитывать следующее соотношение экономических показателей на дату начала аренды:

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

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

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

**Справедливая стоимость** предмета аренды равна стоимости предмета аренды без НДС, которая в примере указана в Акте приема-передачи предмета аренды от лизингодателя лизингополучателю в финансовый лизинг и равна 20 000 000 руб. (см. таблицу № 6). Эта величина определялась арендодателем/арендатором с использованием Рекомендации БМЦ Р-133/2021-ОК Лизинг «Справедливая стоимость предмета аренды». Предмет аренды,

приобретенный в рыночных условиях между независимыми субъектами, принимается за справедливую стоимость для целей бухгалтерского учета.

### Расчет Обязательства по аренде на дату начала аренды

Таблица №8

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

**Примечание:**

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

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

На основании Рекомендаций БМЦ Р-130/2021-ОК Лизинг «Арендный и неарендный компоненты договора» и параграфа 15 МСФО (IFRS) 16 «Аренда» арендатор вправе не выделять в договоре неарендный компонент и учитывать его вместе с арендным компонентом в порядке установленным ФСБУ 25/2018.

**Ставка дисконтирования** – неизвестная величина.

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

Расчеты осуществляются по следующей формуле:

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

$$= \sum_{i=1}^N \frac{ЛП_i \cdot \frac{D_i}{365}}{(1+r)^{\frac{D_i}{365}}}$$

где

ЛП<sub>i</sub> – будущий лизинговый платеж по графику на конкретную дату

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

D<sub>i</sub> – количество дней между датой расчета приведенной стоимости и датой i-го лизингового платежа

N – количество платежей

### Окно Excel для внесения параметров формулы ЧИСТВНДОХ

Схема 3

## Аргументы функции

? X

ЧИСТВНДОХ

Значения	F88:F119	=	{-18000000:0:0:3500000:0:3000000:0:20000...
Даты	C88:C119	=	{44411:44418:44439:44449:44469:44479:44...
Предп	"0,1"	=	"0,1"

= 0,688305277

Возвращает внутреннюю ставку доходности для графика денежных потоков.

**Значения** ряд денежных потоков, соответствующий графику платежей, приведенному в аргументе "даты".

Значение: 68,83%

[Справка по этой функции](#) OK Отмена

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

## Окно Excel для внесения параметров формулы ЧИСТНЗ

Схема 4

Аргументы функции

? X

ЧИСТНЗ

Ставка	G83	=	0,688305277
Значения	A88:A119	=	{0:0:0:3500000:0:3000000:0:2000000:0:2000...
Даты	C88:C119	=	{44411:44418:44439:44449:44469:44479:44...

= 18000000,01

Возвращает чистую приведенную стоимость для графика денежных потоков.

**Ставка** ставка дисконтирования, применяемая к денежным потокам.

Значение: 18000000,01

[Справка по этой функции](#) OK Отмена

### 2.3. Расчет рабочих графиков по бухгалтерскому и налоговому учету

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

#### Рабочий график по бухгалтерскому учету

Таблица №9

Процентная ставка = 68,83%

Дата	Сумма с НДС, руб.	НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.	% начисленные по БУ	Обязательство по аренде, на начало дня
2	3	4	5	6	7
	30 204 000	5 034 000	25 170 000	5 170 000	
12.05.21	2 400 000	400 000	2 000 000		
03.08.21	Начало аренды				18 000 000
10.08.21	0	0	0	0	0
31.08.21				737 895	18 737 895
10.09.21	4 200 000	700 000	3 500 000	270 801	15 508 696
30.09.21			0	451 505	15 960 201
10.10.21	3 600 000	600 000	3 000 000	230 658	13 190 859
31.10.21				403 518	13 594 377
10.11.21	2 400 000	400 000	2 000 000	196 467	11 790 844
30.11.21				343 267	12 134 111
10.12.21	2 400 000	400 000	2 000 000	175 363	10 309 474
31.12.21				315 374	10 624 848
10.01.22	2 400 000	400 000	2 000 000	153 551	8 778 399
31.01.22				268 537	9 046 936
10.02.22	1 800 000	300 000	1 500 000	130 747	7 677 683
28.02.22				200 879	7 878 562
10.03.22	1 800 000	300 000	1 500 000	113 862	6 492 423
31.03.22				198 608	6 691 031
10.04.22	1 800 000	300 000	1 500 000	96 699	5 287 730
30.04.22				153 942	5 441 672
10.05.22	1 200 000	200 000	1 000 000	78 643	4 520 316
31.05.22				138 280	4 658 595
10.06.22	1 200 000	200 000	1 000 000	67 326	3 725 922
30.06.22				108 473	3 834 394
10.07.22	1 200 000	200 000	1 000 000	55 415	2 889 809
31.07.22				88 401	2 978 211
10.08.22	1 188 000	198 000	990 000	43 041	2 031 252
31.08.22				62 137	2 093 389
10.09.22	1 188 000	198 000	990 000	30 254	1 133 643
30.09.22				33 004	1 166 647
10.10.22	1 188 000	198 000	990 000	16 860	193 507
31.10.22				5 920	199 427
02.11.22	240 000	40 000	200 000	573	0

Примечание:

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

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

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

### Расчет амортизации ППА

Таблица № 10

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

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

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

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

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

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

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

В нашем примере принят срок полезного использования равный сроку аренды

По налоговому учету на дату начала аренды подготавливается Рабочий график и осуществляется расчет параметров амортизации предмета аренды.

### Расчет амортизации предмета аренды по налоговому учету

Таблица №11

Показатель	Значение
Первоначальная стоимость предмета аренды	20 000 000
Амортизационная группа	IV

Срок полезного использования	свыше 5 лет до 7 лет включительно
Принимаемый срок полезного использования, мес.	63
Применение коэффициента ускорения (НК РФ, статья 259.3, пункт 2)	3
Срок полезного использования с учетом коэффициента ускорения, мес.	21
Сумма амортизации в месяц, руб.	952 381

**Примечание:** По налоговому учету первоначальная стоимость предмета аренды включает в себя как стоимость полученного предмета аренды, так и затраты на доведение до состояния пригодного к эксплуатации. (НК РФ, статья 257, пункт 1, пп.10: «Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с настоящим Кодексом.»)

### Рабочий график по налоговому учету

Таблица 12

№ платежа	Дата	Сумма с НДС, руб.	НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.	Амортизация (НК РФ, Статья 259.3, пункт 2)	Арендный платеж минус Амортизация (НК РФ Статья 264, пункт 10)	Выкупная цена	Остаточная стоимость предмета аренды	Признание расходов нарастающим итогом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<b>Итого:</b>		<b>30 204 000</b>	<b>5 034 000</b>	<b>25 170 000</b>	<b>13 333 333</b>	<b>11 636 667</b>	<b>200 000</b>		<b>24 970 000</b>
1	31.08.21	2 400 000	400 000	2 000 000	0	2 000 000		20 000 000	2 000 000
2	30.09.21	4 200 000	700 000	3 500 000	952 381	2 547 619		19 047 619	5 500 000
3	31.10.21	3 600 000	600 000	3 000 000	952 381	2 047 619		18 095 238	8 500 000
4	30.11.21	2 400 000	400 000	2 000 000	952 381	1 047 619		17 142 857	10 500 000
5	31.12.21	2 400 000	400 000	2 000 000	952 381	1 047 619		16 190 476	12 500 000
6	31.01.22	2 400 000	400 000	2 000 000	952 381	1 047 619		15 238 095	14 500 000
7	28.02.22	1 800 000	300 000	1 500 000	952 381	547 619		14 285 714	16 000 000
8	31.03.22	1 800 000	300 000	1 500 000	952 381	547 619		13 333 333	17 500 000
9	30.04.22	1 800 000	300 000	1 500 000	952 381	547 619		12 380 952	19 000 000
10	31.05.22	1 200 000	200 000	1 000 000	952 381	47 619		11 428 571	20 000 000
11	30.06.22	1 200 000	200 000	1 000 000	952 381	47 619		10 476 190	21 000 000
12	31.07.22	1 200 000	200 000	1 000 000	952 381	47 619		9 523 810	22 000 000
13	31.08.22	1 188 000	198 000	990 000	952 381	37 619		8 571 429	22 990 000
14	30.09.22	1 188 000	198 000	990 000	952 381	37 619		7 619 048	23 980 000
15	31.10.22	1 188 000	198 000	990 000	952 381	37 619		6 666 667	24 970 000
Выкуп	02.11.22	240 000	40 000	200 000			200 000	6 666 667	24 970 000

### Примечание:

- 1) На основании правил НК РФ, предмет аренды может учитываться для целей налогового учета у арендатора или арендодателя в зависимости от условий договора. В настоящем примере рассматривается учет предмета аренды на балансе лизингополучателя и проводится он с отнесением размера лизинговых платежей на

*расходы в соответствии с принятым по договору Графиком начисления лизинговых платежей для целей налогового учета (См. таблицу №5)*

- 2) *В НК РФ в статье 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» в п.1, пп.10 указываются правила отнесения лизинговых платежей на расходы: «В случае, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, расходами, учитываемыми в соответствии с настоящим подпунктом, признаются:  
у лизингополучателя - арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со статьями 259 -259.2 настоящего Кодекса».*
- 3) *В Письме Минфина России от 13.07.2020 № 03-03-07/61162 дается разъяснение статьи 264, п.1, пп. 1 НК РФ касательно совокупности расходов, признанных лизингополучателем по договору лизинга:«...при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций совокупность расходов в виде учтенных сумм начисленной амортизации и расходов в виде учтенных лизинговых платежей не должна превышать общую сумму платежей по договору лизинга, уменьшенную на выкупную цену предмета лизинга.»*
- 4) *По окончании срока лизинга приобретение в собственность предмета лизинга может быть отражено одним из двух способов:
  - i. Либо как приобретение амортизируемого имущества, если предмет лизинга является амортизируемым имуществом (п. 1 ст. 256 НК РФ).
  - ii. Либо как материальные расходы, если выкупная цена предмета лизинга меньше установленного стоимостного лимита для основных средств в налоговом учете.*
- 5) *Колонка 6 Рабочего графика по налоговому учету считается по правилам, установленным НК РФ для амортизируемых основных средств с учетом Статьи 259.3. «Применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации», пункт 2;*
- 6) *Колонка 7 Рабочего графика по налоговому учету рассчитывается в нашем примере как разница между периодическим лизинговым платежом и начисляемыми амортизационными отчислениями*
- 7) *Колонка 8 представляет собой выкупную цену на предмет аренды. Она всегда отражается датой перехода права собственности на предмет аренды к арендатору и не зависит от графика платежей по выкупной стоимости.*
- 8) *Колонка 9 предназначена для контроля за процессом амортизации предмета аренды и выявления величины стоимости предмета аренды не списанной на дату прекращения договора аренды.*
- 9) *Колонка 10 отражает процесс признания по налоговому учету начисленных в расходы лизинговых платежей по договору. Информация колонки контролирует, чтобы сумма лизинговых платежей, отнесенных на расходы, не превысила сумму по договору лизинга.*

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

На дату начала аренды бухгалтерский учет арендатора отражает:

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

Операции по бухгалтерскому и налоговому учету на дату начала аренды представлены в таблице №13.

#### Журнал операций арендатора на дату начала аренды

Таблица №13

Дата	Содержание операций по БУ	БУ			НУ			
		Д-т	К-т	Сумма	Д-т	К-т	Сумма	Содержание операций по НУ
	<b>Формирование фактической стоимости ППА</b>							
03.08.21	* Затраты арендатора по доведению предмета аренды до состояния пригодного к использованию (ФСБУ25/2018 пункт 13в)	08	76 Затраты	0				
	<b>Признание ППА на дату начала аренды</b>							
03.08.21	Отражение первоначальной оценки обязательства по аренде (ФСБУ25/2018 пункт 10, пункт 13а)	08	76 Обязат	18 000 000				
03.08.21	**Отнесение на ППА арендных платежей на дату начала аренды- авансы (ФСБУ25/2018 пункт 13б)	08	60	2 000 000				
03.08.21	Выделение НДС по авансовому платежу	76НДС	60	400 000				
03.08.21	***Отнесение на ППА будущих затрат арендатора по демонтажу, восстановлению окружающей среды,...(ФСБУ25/2018 пункт 13г)	08	97 Аренда/Д емонтаж	0				
03.08.21	Признание ППА	01 Аренда	08	20 000 000	Н08	Н76 Аренда	20 000 000	Постановка на налоговый учет предмета аренды
03.08.21					Н01Аренда	Н08	20 000 000	



03.08.21					Н97Аренда	Н76Аренда	11 636 667	Формирование расходов будущих периодов на величину арендного платежа, превышающего начисляемую амортизацию по договору
----------	--	--	--	--	-----------	-----------	------------	--

**Примечание:**

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

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

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

**Оборотно-сальдовая ведомость по бухгалтерскому и налоговому учету на дату начала аренды**

**Таблица №14**

Оборотно-сальдовая ведомость БУ					Обороты и сальдо в НУ				
Счет	сальдо на начало дня 03.08.21	Д-т	К-т	сальдо на конец дня 03.08.21	Счет	сальдо на начало дня 03.08.21	Д-т	К-т	сальдо на конец дня 03.08.21
01Аренда		20 000 000		20 000 000	01Аренда		20 000 000		20 000 000
60	2 400 000		2 400 000	0	Н76Аванс	2 400 000			2 400 000
76Обязат.			18 000 000	-18 000 000	Н76Аренда			31 636 667	-31 636 667
76НДС		400 000		400 000					
				0	Н97Аренда		11 636 667		11 636 667
<b>ИТОГО</b>	<b>2 400 000</b>	<b>20 400 000</b>	<b>20 400 000</b>	<b>2 400 000</b>	<b>ИТОГО</b>	<b>2 400 000</b>	<b>31 636 667</b>	<b>31 636 667</b>	<b>2 400 000</b>

## 4. Операции в период срока аренды

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

### ФСБУ25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

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

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

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

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

В период аренды ежемесячно проводится комплекс бухгалтерский операций по начислению лизинговых платежей к оплате, получению лизинговых платежей и при закрытии месяца. В таблице № 15 -18 отражены ежемесячно повторяющиеся операции на примере двух месяцев.

### Журнал операций в августе месяце 2021 года

Таблица №15

Дата	Содержание операций по БУ	БУ			НУ			
		Д-т	К-т	Сумма	Д-т	К-т	Сумма	Содержание операций по НУ
10.08.21	Начисление лизингового платежа в соответствии с Графиком платежей по договору							
10.08.21	Начисление % расхода	20	76Обязат					
10.08.21	Начислен ЛП к оплате по Графику	76Обязат	60.01	0				
10.08.21	Начислен НДС на ЛП к оплате	76НДС	60.01	0				
31.08.21	Начисления в конце месяца							
31.08.21	Начисление % расхода	20	76Обязат	737 895	Н20	Н97Аренда	2 000 000	Начисление разницы между ЛП и амортизацией
31.08.21	Начисление амортизации по ППА	20	02Аренда	0	Н20	Н02Аренда	0	Начисление амортизации
31.08.21	Закрытие счета 20	90.02	20	737 895	Н90.02	Н20	2 000 000	Закрытие чета 20
31.08.21					Н76 Аренда	Н60.01	2 000 000	Начисление лизингового платежа к оплате

31.08.21					Н76НДС(19)	Н60.01	400 000	Начисление НДС на лизинговый платеж
31.08.21	Поступила счет-фактура от арендодателя				Н60.01	Н60.02	2 400 000	Зачет аванса
31.08.21	Поступила счет-фактура от арендодателя	68.02	76НДС	400 000	Н68.02	Н76НДС(19)	400 000	Поступила счет-фактура от арендодателя

Примечание:

- 1) Данными для выполнения операций по бухгалтерскому учету служит информация таблицы 9 «Рабочий график по бухгалтерскому учету» и таблицы 10 «Расчет амортизации по ППА»
- 2) Данными для проведения операций по налоговому учету служит информация таблицы 11 «Расчет амортизации предмета аренды по налоговому учету» и таблицы 12 «Рабочий график по налоговому учету»
- 3) Несмотря на то, что 10.08.21 не планировался к получению лизинговый платеж, он представлен в нашем примере, так как был сделан акцент на цикличность операций и их алгоритмичность. Подобная ситуация может быть и при сезонном характере платежей, но это не повлияет на характер ежемесячно проводимых бухгалтерских операций.
- 4) Отражение ежемесячных операций в бухгалтерском учете арендатора строится на графике платежей и не зависит от фактической даты перечисления платежа. При перечислении платежа ранее или позднее графика, проценты по договору не пересчитываются, график не изменяется

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

Таблица №16

Оборотно-сальдовая ведомость БУ					Обороты и сальдо в НУ				
счет	сальдо на 03.08.21	Д-т	К-т	сальдо на 31.08.21	счет	сальдо на 03.08.21	Д-т	К-т	сальдо на 31.08.21
01Аренда	20 000 000			20 000 000	Н01Аренда	20 000 000			20 000 000
02Аренда					Н02Аренда				
20		737 895	737 895		Н20		2 000 000	2 000 000	
60.01					Н60.01		2 400 000	2 400 000	
68.02		400 000		400 000	Н68.02		400 000		400 000
					Н76Аванс	2 400 000		2 400 000	
76Обязат.	-18 000 000		737 895	-18 737 895	Н76Аренда	-31 636 667	2 000 000		-29 636 667
76НДС(19)	400 000		400 000		Н76НДС		400 000	400 000	
90.02		737 895		737 895	Н90.02		2 000 000		2 000 000
					Н97Аренда	11 636 667		2 000 000	9 636 667
ИТОГО	2 400 000	1 875 790	1 875 790	2 400 000	ИТОГО	2 400 000	9 200 000	9 200 000	2 400 000

**Журнал операций за сентябрь месяц 2021 года**

Таблица 17

Сентябрь месяц 2021 г.								
Дата	Содержание операций по БУ	БУ			НУ			
		Д-т	К-т	Сумма	Д-т	К-т	Сумма	Содержание операций по НУ
10.09.21	Начисление % расхода	20	76Обязат	270 801				
10.09.21	Начислен ЛП к оплате по Графику	76Обязат	60.01	3 500 000				
	Начислен НДС на ЛП к оплате	76НДС	60.01	700 000				
	<b>Начисления в конце месяца</b>							
30.09.21	Начисление % расхода	20	76Обязат	451 505	Н20	Н97Аренда	2 547 619	Начисление разницы между ЛП и амортизацией
30.09.21	Начисление амортизации по ППА	20	02Аренда	1 333 333	Н20	Н02Аренда	952 381	Начисление амортизации
30.09.21	закрытие счета 20	90.02	20	2 055 640	Н90.02	Н20	3 500 000	Закрытие чета 20
30.09.21					Н76 Аренда	Н60.01	3 500 000	Начисление лизингового платежа к оплате
30.09.21					Н76НДС(19)	Н60.01	700 000	Начисление НДС на лизинговый платеж
	<b>Поступила счет-фактура от арендодателя</b>							
30.09.21	Поступила счет-фактура от арендодателя	68.02	76НДС	700 000	Н68.02	Н76НДС(19)	700 000	Поступила счет-фактура от арендодателя

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

Таблица №18

Оборотно-сальдовая ведомость БУ+У175:Z176					Обороты и сальдо в НУ				
счет	сальдо на 31.08.21	Д-т	К-т	сальдо на 30.09.21	счет	сальдо на 31.08.21	Д-т	К-т	сальдо на 30.09.21
01Аренда	20 000 000			20 000 000	Н01Аренда	20 000 000			20 000 000
02Аренда	0		1 333 333	-1 333 333	Н02Аренда	0		952 381	-952 381

20	0	2 055 640	2 055 640	0	Н20	0	3 500 000	3 500 000	0
60.01	0		4 200 000	-4 200 000	Н60.01	0		4 200 000	-4 200 000
68.02	400 000	700 000		1 100 000	Н68.02	400 000	700 000		1 100 000
76Обязат.	-18 737 895	3 500 000	722 306	-15 960 201	Н76Аренда	-29 636 667	3 500 000		-26 136 667
76НДС(19)	0	700 000	700 000	0	Н76НДС	0	700 000	700 000	0
90.02	737 895	2 055 640		2 793 534	Н90.02	2 000 000	3 500 000		5 500 000
				0	97Аренда	9 636 667		2 547 619	7 089 048
ИТОГО	2 400 000	9 011 279	9 011 279	2 400 000	ИТОГО	2 400 000	11 900 000	11 900 000	2 400 000

## 5. Операции по выкупу предмета аренды

### Журнал операций на дату выкупа предмета аренды

Таблица №19

Дата	Содержание операций по БУ	БУ			НУ			
		Д-т	К-т	Сумма	Д-т	К-т	Сумма	Содержание операций по НУ
02.11.22	Начисление % расхода (ФСБУ25/2018, пункт 18, 20)	20	76Обязат	573				
02.11.22	Начислен ЛП к оплате по Графику (ФСБУ25/2018, пункт 18)	76Обязат	60.01	200 000				
02.11.22	Начислен НДС на ЛП к оплате	76НДС	60.01	40 000				
02.11.22	Закрытие счета 20 по завершении аренды	<b>90.02</b>	<b>20</b>	<b>573</b>				
	<b>Принятие к учету ОС как собственного средства</b>					<b>Выкуп предмета аренды</b>		
02.11.22	ППА принят к учету в составе собственных ОС	01 Собств	01Аренда	20 000 000	Н01	Н08	200 000	Приобретение права собственности на ОС
02.11.22	Амортизация по ППА учтена как амортизация по собственному ОС	02 Аренда	02 Собств.	18 666 667	Н08	Н60.01	200 000	
02.11.22					Н76НДС (19)	Н60.01	40 000	Начисление НДС на выкупной платеж
	<b>Поступила счет-фактура от арендодателя</b>							
02.11.22	Поступила счет-фактура от арендодателя/Принятие к вычету НДС	68.02	76НДС	40 000	Н68.02	Н76НДС(19)	40 000	Поступила счет-фактура от арендодателя

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

Таблица №20

Оборотно-сальдовая ведомость БУ					Обороты и сальдо в НУ				
счет	сальдо на 31.10.22	Д-т	К-т	сальдо на 02.11.22	счет	сальдо на 31.10.22	Д-т	К-т	сальдо на 02.11.22
01 Собст		20 000 000		20 000 000	Н01Собст		200 000		200 000
01Аренда	20 000 000		20 000 000	0					

02Собст			18 666 667	-18 666 667					0
02Аренда	-18 666 667	18 666 667		0					
20	0	573	573	0					
60.01	-27 564 000		240 000	-27 804 000	H60.01	-27 564 000		240 000	-27 804 000
68.02	4 994 000	40 000		5 034 000	H68.02	4 994 000	40 000		5 034 000
76Обязат.	-199 427	200 000	573	0					
76НДС	0	40 000	40 000	0	H76НДС(19)		40 000	40 000	0
90.02	5 169 427	573		5 170 000	H90.02	24 970 000	0	0	24 970 000
				0	97Аренда				
<b>ИТОГО</b>	<b>-16 266 667</b>	<b>38 947 813</b>	<b>38 947 813</b>	<b>-16 266 667</b>	<b>ИТОГО</b>	<b>2 400 000</b>	<b>280 000</b>	<b>280 000</b>	<b>2 400 000</b>

## 6. Послесловие

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

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

Статьи по бухгалтерскому учету, налогообложению, отчетности, МСФО, анализу бухгалтерской информации также можно прочитать на сайте [buh.ru](http://buh.ru).

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

1. "1С:ERP Управление предприятием" по ссылкам:
  - а) учет операционной аренды  
<https://its.1c.ru/db/erp25doc#bookmark:propertyrent:PropertyRent>
  - б) учет финансовой аренды (лизинга)  
<https://its.1c.ru/db/erp25doc#bookmark:leasing:LeaseAgreement>
  
2. "1С:Бухгалтерия 8", например, обратившись к ссылкам:  
[https://its.1c.ru/db/updinfo#content:919:1:issogl1\\_2](https://its.1c.ru/db/updinfo#content:919:1:issogl1_2)  
<https://buh.ru/articles/documents/129545/>  
<https://buh.ru/articles/documents/132103/>  
<https://buh.ru/articles/documents/133156/>  
<https://buh.ru/articles/faq/133210/>